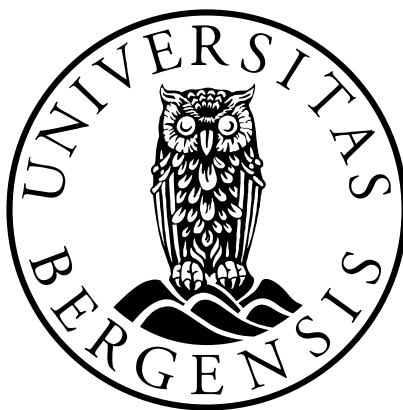


Fradrag for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader ved salg av fast eiendom

Kandidatnummer: 77

Antall ord: 14825



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

10. desember 2019

”Det å finna på lure avgifter som folk ikkje veit at dei betalar, det er ein fin del av politikarlivet. Avgift er noko av det finaste i eit demokrati. Avgift er sivilisasjon”

- Einar Førde

Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse.....	2
1 Innledning.....	4
1.1 Presentasjon av problemstillingen	4
1.2 Bakteppe for problemstillingen.....	4
1.3 Begrepet transaksjonskostnader	6
1.4 Rettskildebilde	6
1.5 Avgrensninger.....	8
1.6 Oppgavens struktur	8
2 Merverdiavgiftsrettslige hensyn	10
2.1 Innledning	10
2.2 Et nøytralt avgiftssystem.....	10
2.3 Hindre avgiftskumulasjon.....	11
2.4 Unngå utilsiktet statlig subsidiering.....	11
2.5 Hensynet til brukervennlige regler.....	12
3 Fradrag for inngående merverdiavgift	13
3.1 Generelt om fradragsretten	13
3.2 Tilknyningsvurderingen – utviklingen i rettspraksis	14
3.2.1 Det grunnleggende vurderingstemaet	15
3.2.2 Anskaffelser til unntatte formål	16
3.3 Tilknyningsvurderingen - oppsummering	18
4 Kartlegging av dagens rettstilstand.....	19
4.1 Nærmere om problemstillingen	19
4.2 Spørsmålene som må vurderes.....	20
4.3 Rettspraksis knyttet til enkeltstående avgiftsunntatt omsetning	20
4.3.1 Innledning	20
4.3.2 Rt. 2012 s. 432 (Elkjøp).....	21
4.3.3 Rt. 2015 s. 652 (Telenor)	24
4.3.4 Elkjøpdommen og telenordommen – en sammenligning og kartlegging av rettstilstanden	26
4.3.5 Foreløpig oppsummering	28
4.4 Kravet om egenverdi.....	28

4.5	Eiendomssalg og aksjesalg – en sammenligning	30
4.6	Rettstilstanden der transaksjonskostnadene knytter seg til salg av fast eiendom	33
5	Typetilfeller	35
5.1	Innledning	35
5.2	Fast eiendom brukt som forretnings- eller kontorlokale i avgiftspliktig virksomhet 35	
5.3	Fast eiendom brukt i frivillig registrert utleievirksomhet	38
5.3.1	Innledning	38
5.3.2	Tilknytningsvurderingen av transaksjonskostnadene	38
5.3.3	Betydningen av fritaket i mval. § 6-14	39
5.3.4	Transaksjonskostnader som avviklingskostnader?	41
5.4	Ekspropriasjon av fast eiendom brukt i avgiftspliktig virksomhet	44
5.5	Oppsummering	45
6	Vurdering av rettstilstanden	46
6.1	Innledning	46
6.2	Forvaltningspraksis – i hvilken grad bør denne være bindende?	46
6.3	Formålsbetraktninger	48
6.4	Forslag til lovendringer og en vurdering av disse	50
6.5	Avsluttende bemerkninger og veien videre	52
7	Litteraturliste	53
7.1	Bøker	53
7.2	Tidsskrifter	53
7.3	Rettspraksis	54
7.3.1	Høyesterett	54
7.3.2	Høyesteretts ankeutvalg	55
7.3.3	Lagmannsrettene	55
7.3.4	Tingrettene	55
7.3.5	Administrativ praksis	56
7.4	Norske lover og forskrifter	56
7.5	Lovforarbeider	56
7.6	Publikasjoner fra FIN og SKD	57
7.7	Direktiver	57

1 Innledning

1.1 Presentasjon av problemstillingen

Oppgavens problemstilling er om det er fradragsrett for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader pådratt ved salg av fast eiendom. Spørsmålet har ikke blitt vurdert av Høyesterett og er uavklart. Det som gjør problemstillingen interessant er at selv om Høyesterett har vurdert andre og tilsvarende spørsmål om fradragsretten mange ganger, er det ikke åpenbart hva som bør være konklusjonen. En kan ved vurderingen av problemstillingen altså bygge på en omfattende høyesterettspraksis, uten at denne gir et klart svar på spørsmålet. Problemstillingen illustrerer også en viktig side av fradragsretten generelt fordi den i all hovedsak knytter seg til tilknytningskriteriet som må være oppfylt for at det skal kunne tilkjennes fradrag.

Problemstillingen har lenge vært aktuell, men diskusjonen skjøt fart i 2018 da Skatteklagenemnda fattet fem vedtak hvor den tilkjente fradrag for transaksjonskostnader ved salg av fast eiendom.¹ Finansdepartementet var uenig i beslutningen og stevnet Skatteklagenemnda for tingretten. Den 28. mai 2019 ble Skatteklagenemndas vedtak kjent ugyldige av Oslo tingrett som mente det ikke var fradragsrett for transaksjonskostnadene.² Skatteklagenemnda anket tingrettens dom direkte til Høyesterett, men anken ble nektet fremmet av Høyesteretts ankeutvalg.³ Spørsmålet må derfor først behandles i lagmannsretten. Som oppgaven vil vise er ikke dette en smal problemstilling; den åpner også opp for mange tilgrensende vurderinger knyttet til fradragsretten generelt.⁴

1.2 Bakteppe for problemstillingen

Det skal her gis en kort innføring i hva merverdiavgift er og hvordan merverdiavgiftssystemet fungerer for å illustrere hvorfor spørsmålet om det er fradragsrett for transaksjonskostnader ved salg av fast eiendom oppstår.

¹ NS 59/2018, NS 60/2018, NS 61/2018, NS, 88/2018, NS 97/2018.

² TOSLO-2018-124134 (Staten mot Staten II).

³ HR-2019-1877-U.

⁴ Se pkt. 5.

Merverdiavgiften kan beskrives som skatt på forbruk.⁵ Avgiften belastes sluttforbrukeren av en vare eller tjeneste, men innkreves, rapporteres og innbetales av avgiftspliktige næringsdrivende (selvdeklarerer).⁶ Dersom næringsdrivende omsetter varer eller tjenester som etter merverdiavgiftsloven⁷ er merverdiavgiftspliktige og omsetter for mer en kr. 50.000 over en tolv måneders periode, må de registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret, jf. mval. § 2-1 (1). Den næringsdrivende blir da et avgiftssubjekt som driver avgiftspliktig virksomhet. Utgangspunktet er at avgiftspliktige virksomheter skal beregne utgående avgift⁸ på alle varer og tjenester som omsettes i virksomheten. Omsetning foreligger dersom det er en ytelse og en motytelse og en sammenheng mellom disse.⁹ Avgiftspliktige betaler også merverdiavgift på sine kjøp siden avgiften oppkreves i alle omsetningsledd. Det er derfor også vanlig å kalle avgiften en transaksjonsskatt.¹⁰ Fradrag retten medfører imidlertid at den inngående avgiften¹¹ ikke blir en endelig kostnad dersom anskaffelsen er «til bruk i» avgiftspliktig virksomhet, jf. § 8-1.¹²

Avgiftsplikten utløses ved omsetning, men det er gjort unntak fra dette utgangspunktet. I merverdiavgiftslovens kapittel 3 og 6 er det regler om henholdsvis unntatt og fritatt omsetning. Unntatt omsetning vil si at omsetningen ikke omfattes av loven, jf. § 1-3 (1) bokstav g. Dette medfører at det ikke skal beregnes utgående avgift når en vare eller tjeneste omsettes, med den følge at det ikke gis fradrag for inngående merverdiavgift. Ved fritatt omsetning skal det, på samme måte som for unntatt omsetning, ikke beregnes utgående avgift ved omsetning. I motsetning til unntatt omsetning er det adgang til å beregne fradrag for inngående merverdiavgift. Omsetningen er altså omfattet av loven, uten at det beregnes utgående avgift, jf. § 1-3 (1) bokstav h. Slik virksomhet er registreringspliktig etter § 2-1.

En avgiftspliktig virksomhet kan eie fast eiendom som brukes direkte i virksomheten til for eksempel kontor- eller forretningslokale. Dersom den avgiftspliktige trenger en mer egnet eiendom eller skal avvikle virksomheten, må den selge den faste eiendommen. Salg av fast eiendom er imidlertid unntatt merverdiavgiftsloven, jf. § 3-11 første avsnitt. I forbindelse med

⁵ Gjems-Onstad mfl. (2017) s 61.

⁶ Lignende Gjems-Onstad mfl.(2018) s. 20.

⁷ Lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven – mval.).

⁸ Mval. § 1-3 (1) definerer utgående merverdiavgift som ”merverdiavgift som skal beregnes og betales ved omsetning og uttak”.

⁹ Nyberget (2017) s. 24.

¹⁰ Gjems-Onstad mfl. (2017) s. 61.

¹¹ Mval. § 1-3 (1) f definerer inngående merverdiavgift som ”merverdiavgift som er påløpt ved kjøp mv. eller ved innførsel”.

¹² Gjems-Onstad mfl. (2017) s. 28.

salget bruker virksomheten ofte blant annet eiendomsmegler og advokatbistand. Slike transaksjonstjenester er avgiftspliktige og den avgiftspliktige virksomheten må derfor betale inngående merverdiavgift på tjenestene.

Problemstillingen blir dermed hvorvidt transaksjonstjenestene er anskaffelser til bruk i virksomheten slik at virksomheten kan få fradrag for disse kostnadene, jf. § 8-1. Det er dette som skal vurderes i denne oppgaven.

1.3 Begrepet transaksjonskostnader

Det er transaksjonskostnader denne oppgaven skal vurdere om er fradragsberettigede. Merverdiavgiftsloven definerer ikke begrepet. Transaksjonskostnader er ikke et entydig begrep. I vid forstand kan begrepet anvendes på alle kostnader tilknyttet transaksjoner. Som et utgangspunkt kan transaksjonskostnader beskrives som kostnader som pådras i forbindelse med gjennomføringen av en transaksjon. I forbindelse med salg av fast eiendom vil dette som nevnt dreie seg om kostnader til eiendomsmegler og advokatbistand, men også takstmann, annonser mv. Videre gjør begrepet seg gjeldende gjennom ulike stadier av en transaksjon.¹³ Kostnader til for eksempel rådgivning i forbindelse med om et salg bør gjennomføres eller ikke vil også omfattes av begrepet, men de har gjerne en vagere tilknytning til selve transaksjonen. Anskaffelsen blir assosiert med transaksjonen fra det tidspunkt det foreligger en transaksjon. Før dette vil det ikke være et formål å vurdere tilknytningen til, annet enn den registrerte virksomheten. I oppgaven vil begrepet transaksjonskostnader brukes om kostnader med direkte tilknytning til eiendomssalget.

1.4 Rettskildebilde

Merverdiavgiftsloven 2009 er i stor grad en videreføring og teknisk revisjon av lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (mval. 1969).¹⁴ Hovedregelen om fradrag for inngående merverdiavgift følger av § 8-1, som er en «videreføring av merverdiavgiftsloven § 21 første ledd første punktum».¹⁵ Forarbeider og praksis som gjelder mval. 1969 § 21 er derfor aktuelle rettskilder ved analysen av § 8-1.

¹³ Hansen (2017) s. 457.

¹⁴ Ot.prp.nr. 76 (2008-2009) s. 14.

¹⁵ Ot.prp.nr. 76 (2008-2009) s. 69.

Ordlyden i § 8-1 og forarbeidene gir lite veiledning i hvordan fradragsretten skal vurderes. Det er hovedsakelig Høyesterett som har utformet vurderingstemaet for fradragsretten. Avgjørelsene vil få en sentral plass i vurderingene og redegjørelsen av gjeldende rett, selv om ingen av dem direkte gjelder oppgavens problemstilling. Det er kun Staten mot Staten II som direkte gjelder oppgavens problemstilling¹⁶. Avgjørelsen er ikke rettskraftig, og uten rettskildemessig vekt. Den vil derimot brukes for å illustrere eksempler eller poenger i drøftelsene.

Avgiftsretten har et stort omfang av forvaltningspraksis og uttalelser fra Finansdepartementet (FIN) og Skattedirektoratet (SKD). Praksisen har lav rettskildemessig vekt, med mindre den er uttrykk for fast praksis; da kan den ha til dels betydelig vekt.¹⁷ Til tross for lav rettskildemessig vekt, har forvaltningspraksis ofte stor praktisk betydning.¹⁸ Uttalelser fra FIN og SKD gir uttrykk for det avgiftsmyndighetene legger til grunn. Det samme gjelder for Merverdiavgiftshåndboken¹⁹ i den grad den dokumenterer praksis. Kildene er likevel av interesse i den grad de direkte omtaler problemstillingen.

EU-retten bygger på en felles skatte- og avgiftslovgivning som blant annet omfatter Rådsdirektivet 2006/112/EF²⁰ om merverdiavgift. Norge er ikke bundet av direktivet gjennom EØS-avtalen²¹, men er forpliktet til å ha merverdiavgiftsregler som er i overensstemmelse med de fire friheter, jf. EØS-avtalen art. 1 nr. 2.²² EU-retten har derfor lav rettskildemessig vekt, men den kan få betydning også der spørsmål om fradragsretten behandles.²³ EU-retten vil ikke behandles nærmere fordi oppgaven omhandler tolkning og anvendelse av mval. § 8-1.

Merverdiavgiftsretten består av lite juridisk teori, men bygger på en rekke hensyn og prinsipper som Høyesterett vektlegger i flere saker vektlegger.²⁴ Dersom rettskildene ikke gir svar, vil argumentasjonen begrunnes i disse hensynene og prinsippene.

Siden det ikke foreligger noen rettskraftig dom om oppgavens problemstilling, og ordlyden i § 8-1 og forarbeidene gir lite veiledning, vil vurderingen av problemstillingen hovedsakelig

¹⁶ TOSLO-2018-124134 (Staten mot Staten II).

¹⁷ Gjems-Onstad mfl. (2017) s. 64.

¹⁸ Gjems-Onstad mfl. (2017) s. 64.

¹⁹ Merverdiavgiftshåndboken (2019).

²⁰ Rådets direktiv 2006/2012/EF av 28. november 2006.

²¹ Lov 27. november 1992 nr. 109 om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) (EØS-loven).

²² Gjems-Onstad mfl. (2017) s. 116.

²³ Brudvik (2017) s. 69.

²⁴ Se feks Rt. 2012 s. 432 (Elkjøp) avsnitt 48-49; Rt. 2003 s. 1821 (Hunsbedt) avsnitt 41-42.

basere seg på en rettsdogmatisk analyse av høyesterettsdommer om fradragsretten i andre, til dels lignende, tilfeller. Ved å analysere praksis og sammenligne denne med oppgavens problemstilling, skal jeg forsøke å avklare rettstilstanden.

1.5 Avgrensninger

Oppgavens problemstilling gjelder fradragsrett for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader ved salg av fast eiendom. Det avgrenses derfor mot den skatterettslige behandlingen av spørsmålet. Dette er fordi problemstillingen knyttet til fradrag for inngående merverdiavgift først og fremst oppstår fordi omsetning av fast eiendom er unntatt merverdiavgift. Dette skillet har en ikke i skatteretten.

Videre behandles kun de tilfeller der den faste eiendommen i seg selv er salgsobjektet. Fast eiendom kan selges som eiendomsselskap, og er unntatt omsetning på samme måte som fast eiendom, men her er det aksjene unntaket gjelder for, jf. mval. § 3-6 (1) bokstav e. Slike indirekte eiendomssalg vil derfor ikke behandles.

1.6 Oppgavens struktur

Først gis det i pkt. 2 en gjennomgang av de formål og hensyn merverdiavgiftssystemet bygger på. Disse hensynene anvendes i drøftelsene gjennom hele oppgaven og særlig i pkt. 6.2 hvor rettstilstanden skal vurderes i lys av formålsbetraktninger. Videre gir pkt. 3 en presentasjon og analyse av vurderingstemaet i mval. § 8-1.

I pkt. 4 gjennomføres en analyse av rettspraksis ved enkeltstående avgiftsunntatt omsetning i en ellers avgiftspliktig virksomhet. Dette gjøres for å kartlegge rettstilstanden. I sammenheng med dette vurderes det om rettstilstanden er anvendelig på oppgavens problemstilling gjennom sammenligning av eiendomssalg og aksjesalg. I pkt. 5 anvendes deretter denne rettstilstanden på ulike typetilfeller hvor problemstillingen kan oppstå.

Avslutningsvis foretas det en vurdering av rettstilstanden. Her undersøkes det først i hvilken grad tidligere forvaltningspraksis bør anses som bindende. Dette gjøres for å finne ut om dagens rettstilstand bør kunne gjelde. Deretter skal rettstilstanden vurderes i lys av merverdiavgiftsrettslige formål og hensyn. Til slutt skal det undersøkes om

transaksjonskostnader ved salg av fast eiendom kan gjøres fradragsberettiget gjennom alternative lovendringer.

2 Merverdiavgiftsrettslige hensyn

2.1 Innledning

Det gis i dette punktet en gjennomgang av de formål og hensyn merverdiavgiftssystemet bygger på. Disse hensynene skal anvendes i drøftelsene der andre rettskilder ikke gir entydige svar og særlig i pkt. 6.2 hvor rettstilstanden vurderes i lys av formålsbetraktninger.

2.2 Et nøytralt avgiftssystem

Hensynet til at merverdiavgiftssystemet skal være nøytralt er et overordnet formål.²⁵

Merverdiavgiften skal ideelt sett ikke påvirke hvordan en forbruker eller virksomhet velger å dekke et behov.²⁶ Avgiftssystemet skal virke konkurransemessig nøytralt både i relasjon til konkurransen på markedet og i forholdet mellom næringsdrivende.²⁷

Et nøytralt avgiftssystem oppnås dersom det er avgiftsplikt på omsetningen av alle varer og tjenester og en tilsvarende fradragsrett for anskaffelser til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Fradragsretten medfører at den inngående merverdiavgiften avgiftssubjektene betaler ved anskaffelser til bruk i virksomheten ikke blir en endelig kostnad for avgiftssubjektene. Det er dermed kun merverdien (netto verdiskapning) i hvert omsetningsledd som belastes.²⁸ Hadde det ikke vært fradragsrett for inngående avgift ville betydningen av antall omsetningsledd i en omsetningskjede vært avgjørende for hvor mye sluttforbrukeren av varen eller tjenesten måtte betale. Fradragsretten hindrer at det oppstår et incentiv til å endre næringsstrukturen ved at en avgiftspliktig virksomhet for eksempel velger å produsere varer selv fremfor å kjøpe de av en annen virksomhet for å redusere antall omsetningsledd. Dette leder til nøytralitet siden merverdiavgiften ikke påvirker hvordan virksomheter velger å dekke sine behov.

Videre hindrer fradragsretten at merverdiavgiften i hvert omsetningsledd samles opp (kumuleres) og blir en skjult kostnad i den endelige salgssummen.²⁹ Fradragsretten sørger på denne måten for nøytralitet ved at merverdiavgiften ikke påvirker konkurransen i markedet, og sluttbrukerens valg om hvilken vare eller tjeneste som kjøpes.

²⁵ Ot.prp.nr. 2 (2000-2001) pkt. 3.2.1.

²⁶ Gjems-Onstad (2018) s. 16.

²⁷ NOU 1990:11 pkt. 5.4.3.1.

²⁸ Gjems-Onstad mfl. (2017) s. 223.

²⁹ Lignende Ot.prp.nr. 2 (2000-2001) pkt. 4.3.3.

Selv om utgangspunktet etter § 3-1 er at alle varer og tjenester som omsettes er avgiftspliktige, er det som nevnt unntak i lovens kapittel 3 og 6. Det er derfor ikke mulig å oppnå et fullstendig nøytralt avgiftssystem. I de to neste punktene skal to andre viktige hensyn presenteres og det skal illustreres hvordan disse ikke alltid ivaretas.

2.3 Hindre avgiftskumulasjon

Fradragsretten hindrer som nevnt at det oppstår avgiftskumulasjon ved at inngående merverdiavgift innkalkuleres ved omsetning til neste ledd i omsetningskjeden. Hensynet til å unngå avgiftskumulasjon er et viktig hensyn bak merverdiavgiftssystemet for å oppnå størst mulig grad av nøytralitet.

Dersom en virksomhet som bygger og omsetter fast eiendom selger en eiendom, vil den ikke få fradrag for inngående merverdiavgift på materialene den kjøper for å bygge, jf. § 8-1, jf. § 3-11 første avsnitt. Omsetning av fast eiendom er unntatt etter § 3-11 første avsnitt. Når eiendom selges må inngående avgift dekkes inn i salgssummen³⁰; den inngår i «beregningsgrunnlaget for den avgift forbrukeren må betale».³¹ Denne formen for avgiftskumulasjon er imidlertid akseptert av lovgiver og vil alltid oppstå der en vare eller tjeneste er unntatt.³²

2.4 Unngå utilsiktet statlig subsidiering

Merverdiavgiftssystemet ble innført fordi staten trengte penger til å finansiere offentlige utgifter og velferd.³³ Det er derfor naturlig at det ikke gis fradrag for inngående avgift dersom omsetningen ikke beregnes med utgående avgift. Dette er for å unngå at staten ikke finansierer avgiftsunntatt omsetning. Statlig subsidiering oppstår altså hvis det gis fradrag for inngående avgift selv om omsetningen ikke blir beregnet med utgående avgift. Fritaksreglene er et eksempel på at det oppstår statlig subsidiering fordi det ikke beregnes utgående avgift ved omsetningen, mens det gis fradrag for tilknyttede kostnader. Denne subsidiering er ikke utilsiktet fordi den er en naturlig følge av fritaksreglene. Oppgaven vil vise at hensynet til å unngå utilsiktet statlig subsidiering må vurderes mot hensynet til å unngå avgiftskumulasjon.

³⁰ Rt. 2012 s.432 (Elkjøp) avsnitt 49.

³¹ Ot.prp.nr. 2 (2000-2001) s. 39.

³² Ot.prp.nr.17 (1968-1969) s. 45.

³³ Nyberget (2017) s. 15.

Enten gis det fradrag for transaksjonskostnadene og det oppstår utilsiktet statlig subsidiering, eller så nektes fradrag og det oppstår avgiftskumulasjon.

2.5 Hensynet til brukervennlige regler

Et annet viktig hensyn bak merverdiavgiftssystemet er hensynet til brukervennlighet.³⁴ I forarbeidene begrunnes dette hensynet med at

«Klare, tydelige og lett tilgjengelige bestemmelser er viktig for å oppnå regeleffektivitet og rettssikkerhet (forutberegnelighet og likebehandling).»³⁵

Det er som nevnt i pkt. 1.2 de avgiftspliktige som skal innkreve, beregne og innbetale merverdiavgiften til staten. Enkle og håndterbare regler er viktig for at systemet med selvdeklarerer skal gjennomføres på en god og effektiv måte og for å unngå at det virker prosesskapende.

³⁴ Ot.prp.nr. 76 (2008-2009) s. 13., pkt. 5.2.

³⁵ Ibid.

3 Fradrag for inngående merverdiavgift

3.1 Generelt om fradragsretten

Hovedregelen om retten til fradrag fremgår av mval. § 8-1, og bestemmelsen har følgende ordlyd:

«Et registrert avgiftssubjekt har rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester som er til bruk i den registrerte virksomheten».

At en anskaffelse må være «til bruk i» virksomhet medfører at det må være en viss tilknytning mellom anskaffelsen og den avgiftspliktige virksomheten. Forarbeidene gir lite veiledning om graden av tilknytning som kreves, men uttrykker at anskaffelsene må være «relevante for den virksomhet som består i omsetning».³⁶

Videre må avgiftssubjektet være registrert i Merverdiavgiftsregisteret, jf. § 2-1 og den inngående merverdiavgiften må dokumenteres med bilag, jf. mval. § 15-10, jf. bokføringsforskriften³⁷ kapittel 5. Vilkårene er ikke problematiske ved vurderingen av om det er fradragsrett for transaksjonskostnader ved salg av fast eiendom, og vil ikke bli behandlet nærmere.

Objektet for vurderingen er «anskaffelsen». Retten til fradrag oppstår på anskaffelses- eller oppofrelsestidspunktet.³⁸ Hvorvidt vilkårene for å få fradrag er innfridd må vurderes ut fra forholdene på dette tidspunktet.

I Rt. 2012 s. 432 (Elkjøp) la Høyesterett i avsnitt 43 til grunn at § 8-1 har flere funksjoner:

«Den fungerer for det første som en generell avgrensning av fradragsretten for næringsdrivende som bare driver avgiftspliktig virksomhet. For det andre angir den hvor nær tilknytning en anskaffelse eller oppofrelse må ha til den avgiftspliktige

³⁶ Ot.prp.nr. 17 (1968-1968) s. 55.

³⁷ Forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring,

³⁸ Rt. 2006 s. 296 (Arves Trafikkskole) avsnitt 33; Rt. 2012 s. 432 (Elkjøp) avsnitt 44.

virksomhet dersom den avgiftspliktige også driver avgiftsfri omsetning. For det tredje fungerer den som et tilordningskriterium i forholdet mellom ulike næringsdrivende».³⁹

Uttalelsen viser for det første at § 8-1 regulerer graden av tilknytning som må være til stede der en virksomhet kun driver avgiftspliktig virksomhet. For det andre kan det være fradragsrett selv om en virksomhet ikke bare driver avgiftspliktig virksomhet så lenge anskaffelsen har tilstrekkelig tilknytning til den avgiftspliktige delen av virksomheten. Tilfeller hvor en virksomhet både driver avgiftspliktig og avgiftsunntatt virksomhet kalles delt virksomhet. Det er i disse tilfellene spørsmålet om fradragsrett oftest oppstår. Er anskaffelsen til bruk i avgiftspliktig virksomhet og til «andre formål», gis det kun fradrag for den delen av anskaffelsen som er «til antatt bruk» i den registrerte virksomheten, jf. § 8-2. Dersom anskaffelsen er til «andre formål» brukes den i «ikke-avgiftspliktig virksomhet, herunder private og ikke-økonomiske formål».⁴⁰ Anskaffelsens formål medfører i så fall at det ikke er fradragsrett. Leses første og andre setning i sitatet i sammenheng er det kun anskaffelser med tilknytning til avgiftspliktig virksomhet som gir fradragsrett.

Tredje setning i sitatet nevner tilordningskravet som går ut på at virksomheten bare får fradrag for anskaffelser som knytter seg til *egen* virksomhet.⁴¹ Tilordningskravet vil ikke gjennomgå nærmere siden oppgavens problemstilling knytter seg til tilknytningskravet.

3.2 Tilknytningsvurderingen – utviklingen i rettspraksis

For at en anskaffelse skal være fradragsberettiget må anskaffelsen være «til bruk i» virksomheten, jf. § 8-1. Ved vurderingen av om anskaffelsen er «til bruk i» virksomheten må det undersøkes om det er tilstrekkelig tilknytning mellom anskaffelsen og virksomheten. Det er hovedsakelig Høyesterett som har uttalt om seg hvordan dette skal vurderes. I det følgende skal det derfor foretas en analyse av hvordan Høyesterett foretar tilknytningsvurderingen. Kriteriene som kan utledes av praksisen skal anvendes i vurderingen av om det er fradrag for transaksjonskostnader ved salg av fast eiendom.

³⁹ Uttalelsen vises til og legges til grunn i Rt. 2015 s. 652 (Telenor) avsnitt 41-42 og HR-2017-1851-A (Skårer syd) avsnitt 33-34.

⁴⁰ Ot.prp.nr.76 (2008-2009) s. 69.

⁴¹ HR.2017-1851-A (Skårer Syd) avsnitt 40.

3.2.1 Det grunnleggende vurderingstemaet

Den første dommen som er av interesse i kartleggingen av hva som medfører at en anskaffelse er «til bruk i» avgiftspliktig virksomhet er Rt. 1985 s. 93 (Sira-Kvina). Sira-Kvina drev et kraftverk og ville bygge ut vassdraget. Utbyggingen var konsesjonspliktig. For å få konsesjon ble det satt som vilkår at kraftverket måtte gjennomføre ulike tiltak for å bøte på skader og ulemper utbyggingen kom til å medføre. Et av tiltakene var å sette ut settefisk. Kraftselskapet gjennomførte tiltaket og krevde fradrag for inngående merverdiavgift på utgiftene i forbindelse med dette. Staten mente kostnadene ikke var fradragsberettigede fordi de ikke ble brukt direkte i virksomheten.⁴² En enstemmig Høyesterett avfeide anførselen og uttalte at det i vurderingen måtte ses «hen til hvilken tilknytning det [var] mellom anskaffelsene og den avgiftspliktige produksjonen». Anskaffelsen måtte være «relevant» for kraftverkets virksomhet (virksomhetsrelatert).⁴³ Settefisken var ikke til direkte bruk i virksomheten, men var nødvendig for at selskapet skulle få konsesjon, noe som igjen var nødvendig for å drive virksomheten. Kraftselskapet ble tilkjent fradrag.

Vurderingen i Sira-Kvina-dommen viser at det naturlige utgangspunktet for tilknytningsvurderingen er å undersøke anskaffelsens bruk i virksomheten. Formålet med anskaffelsen står dermed sentralt.

I Rt. 2001 s. 1497 (Norwegian Contractors) ble tilknytningskravet for første gang presisert i et konkret vurderingstema:

«Avgjørende må være om oppofrelsen har en naturlig og nær tilknytning til virksomheten.»⁴⁴

På bakgrunn av Sira-Kvina-dommen og Norwegian Contractors-dommen kan vurderingstemaet formuleres som et spørsmål om anskaffelsen er *relevant for og har en nær og naturlig tilknytning til avgiftspliktig virksomhet*. Vurderingstemaet er bekreftet i senere høyesterettspraksis⁴⁵, senest i HR-2017-1851-A (Skårer Syd) avsnitt 33.

⁴² Rt. 1985 s. 93 (Sira Kvina) på s. 94.

⁴³ Rt. 1985 s. 93 (Sira Kvina) på s.97.

⁴⁴ Rt. 2001 s. 1497 på s. 1502.

⁴⁵ Rt. 2012 s. 432 (Elkjøp) avsnitt 43; Rt. 2015 s. 652 (Telenor) avsnitt 42.

3.2.2 Anskaffelser til unntatte formål

Spørsmålet om en anskaffelse har tilstrekkelig tilknytning til avgiftspliktig virksomhet oppstår som nevnt oftest i de tilfeller hvor den avgiftspliktige ikke bare driver avgiftspliktig virksomhet, eller dersom det gjennomføres enkeltstående avgiftsunntatte salg i en ellers avgiftspliktig virksomhet.

Anskaffelser med tilstrekkelig tilknytning til den avgiftspliktige delen av virksomheten er fradragsberettigede. Et eksempel på dette er Rt. 2003 s. 1821 (Hunsbedt). Spørsmålet var om Hunsbedt Racing AS, som drev avgiftsunntatt rallycrossvirksomhet som ble finansiert av avgiftspliktig reklamevirksomhet, kunne kreve fradrag for kostnader til drift og vedlikehold av racerbilen. Bilen ble også brukt direkte i reklamevirksomheten fordi reklamen var klistret på bilen. Staten mente bilen primært ble brukt i rallycrossvirksomheten og at dette medførte at den inngående avgiften ikke var fradragsberettiget.⁴⁶ Høyesterett avviste synspunktet om at det kunne innfortolkes en primærbrukslære i § 8-1.⁴⁷ Bilen var en «integrert del av» og dannet det «vesentlige økonomiske fundamentet» for reklamevirksomheten. Siden drifts- og vedlikeholdskostnadene var en «nødvendig forutsetning» for reklamevirksomheten ble fradrag tilkjent.⁴⁸

Selv om anskaffelsen ikke *må* brukes direkte i avgiftspliktig virksomhet⁴⁹, vil direkte bruk ofte være et tungtveiende argument for fradragsrett. Dette skyldes at direkte bruk «bidra[r] til å synliggjøre tilknytningen».⁵⁰ Ved delt virksomhet eller enkeltstående avgiftsunntatt omsetning har anskaffelsen direkte tilknytning til den avgiftsunntatte delen av virksomheten eller den avgiftsunntatte omsetningen. Rt. 2008 s. 932 (Bowling) illustrerer hvordan direkte tilknytning vektlegges. Bowling 1 Strømmen AS drev delt virksomhet; avgiftspliktig kafédrift og reklamesalg samt avgiftsunntatt bowling- og billiardvirksomhet. Virksomheten hadde utført vedlikeholdsarbeider på den avgiftsunntatte billiard- og bowlingvirksomheten og ønsket fradrag for inngående avgift i utgående avgift knyttet til den avgiftspliktige kafe- og reklamesalgsvirksomheten. Høyesterett oppsummerte rettstilstanden i avsnitt 38:

«(...) fradrag kan kreves for anskaffelser og driftsutgifter til avgiftsfri virksomhet, forutsatt at de er en innsatsfaktor for omsetningen av avgiftspliktige ytelser. Er

⁴⁶ Rt. 2003 s. 1821 (Hunsbedt) avsnitt 18.

⁴⁷ Rt. 2003 s. 1821 (Hunsbedt) avsnitt 38-39.

⁴⁸ Ibid. avsnitt 37.

⁴⁹ Jf. Rt. 1985 s. 93.

⁵⁰ Rt. 2008 s. 939 (Tønsberg Bolig) avsnitt 42.

anskaffelsen til direkte faktisk bruk i begge virksomheter, vil kravet være oppfylt, forutsatt at den er relevant og har naturlig og nær tilknytning. En ren bedriftsøkonomisk tilknytning vil ikke være tilstrekkelig.»

Ved vurderingen av om anskaffelsene til den avgiftsunntatte delen av virksomheten var fradragsberettiget uttalte førstvoterende i avsnitt 39 at:

«Disse driftsmidlene er ikke til faktisk bruk i serveringsvirksomheten. Det skjer ingen felles fysisk bruk – ut over den at utstyret er synlig i lokalene. Hovedtilknytningen er den rent bedriftsøkonomiske».

Vedlikeholdskostnadene hadde direkte tilknytning til den avgiftsunntatte delen av virksomheten og kun bedriftsøkonomisk tilknytning til den avgiftspliktige delen. Det var derfor «ikke naturlig å karakterisere [anskaffelsene] som en fellesutgift».⁵¹ I etterfølgende rettspraksis har det blitt lagt til grunn at det ikke er *tilstrekkelig* at anskaffelsen «fremstår som bedriftsøkonomisk fornuftig eller forsvarlig».⁵²

Det er uklart hva som menes med bedriftsøkonomisk tilknytning. *MVA-kommentaren* legger til grunn at anskaffelsen er bedriftsøkonomisk hvis den ikke har noen «umiddelbar innvirkning på produksjonsprosessen eller oppfyllelsen av den enkelte omsetning, men at den [bidrar] til finansieringen av virksomheten, flere kunder, lavere kostnader mv.»⁵³ Sammenlignet med bowlingdommen er dette treffende. Anskaffelsene hadde ingen direkte innvirkning på kafévirksomheten; det var «ingen felles fysisk bruk – ut over den at utstyret [var] synlig i lokalet».⁵⁴

At bedriftsøkonomisk tilknytning ikke er *tilstrekkelig* tilsier at anskaffelsen må begrunnes i noe mer. En bedriftsøkonomisk tilknytning avskjærer imidlertid ikke i seg selv fradragsretten. En anskaffelse må være bedriftsøkonomisk motivert for at det skal være fradragsrett; en anskaffelse uten økonomisk formål har «andre formål», og faller utenfor virkeområdet til § 8-1. Høyesteretts avgrensning medfører at anskaffelsen eller oppofrelsen ikke *kun* kan begrunnes i et bedriftsøkonomisk motiv.

⁵¹ Rt. 2008 s. 932 (Bowling) avsnitt 40.

⁵² Se Rt. 2012 s. 432 (Elkjøp) avsnitt 43; Rt. 2015 s. 652 (Telenor) avsnitt 41-42; HR-2017-1851-A avsnitt 33.

⁵³ Gjems-Onstad mfl. (2016) s. 505.

⁵⁴ Rt. 2008 s. 932 (Bowling) avsnitt 39.

3.3 Tilknytningsvurderingen - oppsummering

Oppsummert må en anskaffelse både være relevant for og ha tilstrekkelig nær og naturlig tilknytning til avgiftspliktig virksomhet for å være fradragsberettiget. Det er ikke et krav om direkte tilknytning, men anskaffelsens formål må være virksomhetsrelatert. Er anskaffelsen primært til bruk i avgiftsunntatt virksomhet kan den likevel ha tilstrekkelig tilknytning til avgiftspliktig virksomhet dersom den er en «nødvendig forutsetning» for, eller «innsatsfaktor» i virksomheten. Er anskaffelsen ikke en direkte innsatsfaktor, må det vurderes om tilknytningen likevel er nær nok, eventuelt om den bare er bedriftsøkonomisk. Anskaffelsen er ikke fradragsberettiget dersom den bare er bedriftsøkonomisk motivert; det må være en annen tilknytning i tillegg.

4 Kartlegging av dagens rettstilstand

4.1 Nærmere om problemstillingen

I denne delen av oppgaven skal det undersøkes hva rettstilstanden er når spørsmålet er om det er fradrag for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader ved salg av fast eiendom.

Det beregnes ikke utgående merverdiavgift ved salg av fast eiendom fordi salget er avgiftsunntatt, jf. § 3-11 første avsnitt. Transaksjonskostnadene knytter seg direkte til salget og på bakgrunn av dette er naturlig å anta de ikke er fradragsberettigede. Det spesielle med fast eiendom er imidlertid at den kan brukes direkte i avgiftspliktig virksomhet.

Næringsdrivende som driver med kjøp og salg av fast eiendom driver unntatt virksomhet og får ikke fradrag for transaksjonskostnader. Spørsmålet blir vanskeligere der den faste eiendommen brukes i den avgiftspliktige virksomheten. Det enkeltstående salget utgjør ikke en egen næringsvirksomhet, men oppstår kun som en følge av den avgiftspliktige virksomheten.

Transaksjonskostnader er avgiftspliktige og kan være fradragsberettigede. Formålet med anskaffelsen av transaksjonskostnadene er imidlertid eiendomssalget, og dermed den unntatte omsetningen. Eiendomssalget begrunnes derimot i den avgiftspliktige virksomheten.

Transaksjonskostnadene har altså en veldig nær tilknytning til selve salget, og en nesten like nær tilknytning til virksomheten som selger eiendommen. For at transaksjonskostnadene skal være «til bruk i» virksomheten må det være tilknytning mellom kostnadene og den avgiftspliktige virksomheten. Tilknytningskravet viser ikke tilbake til den underliggende transaksjonen. Fradragsretten forutsetter imidlertid avgiftspliktig omsetning, og når selve salget er unntatt blir spørsmålet om hvorvidt det er fradragsrett for transaksjonskostnadene utfordrende.

Det skal først undersøkes hva som er rettstilstanden der en avgiftspliktig virksomhet pådrar seg kostnader ved enkeltstående avgiftsunntatt omsetning. Deretter skal det vurderes om rettstilstanden er anvendelig når omsetningsobjektet er fast eiendom.

4.2 Spørsmålene som må vurderes

Det er flere spørsmål som må vurderes for å avgjøre om det er fradrag for transaksjonskostnader ved salg av fast eiendom. TOSLO-2016-175238 (Staten mot Staten I) gir en treffende fremstilling av disse spørsmålene. Saken gjaldt fradragsrett for transaksjonskostnader ved salg av tre eiendomsselskap. Dommens rettskildemessige vekt er lav, men uttalelsen er generell og illustrerer godt de spørsmål som må vurderes. Det ble uttalt at det må vurderes om

«(...) tilknytningen til de avgiftsunntatte aksjesalgene er til *hinder* for fradragsrett, eller om denne tilknytningen til den avgiftsunntatte omsetningen stiller *særegne krav* til tilknytningen til den avgiftspliktige virksomheten, som vilkår for fradragsrett». (min kursivering)

Det må først vurderes om anskaffelser med direkte tilknytning til enkeltstående avgiftsunntatt omsetning avskjærer fradragsretten som sådan. Avkreftes dette, må det undersøkes om anskaffelsens direkte tilknytning til avgiftsunntatt omsetning påvirker den tradisjonelle tilknytningsvurderingen.

4.3 Rettspraksis knyttet til enkeltstående avgiftsunntatt omsetning

4.3.1 Innledning

I pkt. 4.3 skal to høyesterettsdommer analyseres og sammenlignes for å kartlegge hva som er rettstilstanden der en avgiftspliktig virksomhet foretar en enkeltstående avgiftsunntatt transaksjon. I denne vurderingen inngår også spørsmålet om fradragsretten er avskåret som sådan når omsetningsobjektet anskaffelsen knytter seg til er avgiftsunntatt. Ingen av dommene gjaldt spørsmålet om fradrag transaksjonskostnader ved salg av fast eiendom, men de er likevel av interesse siden det først må vurderes hva utgangspunktet generelt er for enkeltstående avgiftsunntatte salg. Uttalelsene i dommene er generelle og egner seg derfor godt på andre tilfeller der anskaffelsen knytter seg til unntatt omsetning. Etter at rettstilstanden er kartlagt, skal det først undersøkes om den tradisjonelle tilknytningsvurderingen påvirkes på grunn av anskaffelsens tilknytning til avgiftsunntatt

omsetning. Til slutt skal det vurderes om rettstilstanden bør ha overføringsverdi til de tilfeller hvor det selges fast eiendom.

4.3.2 Rt. 2012 s. 432 (Elkjøp)⁵⁵

Den avgiftspliktige handelsvirksomheten Elkjøp skulle oppføre et nytt og større forretningsbygg. For å realisere dette måtte Elkjøp kjøpe nabotomten hvor det sto en tomannsbolig. Elkjøp inngikk avtale med eierne av tomannsboligen om at den skulle få erverve naboeiendommen dersom Elkjøp oppførte en ny tomannsbolig på en annen tomt. Det ble foretatt en byttehandel, hvor den nye tomannsboligen var vederlaget for nabotomten. Elkjøp krevde fradrag for oppføringskostnadene. Høyesterett måtte ta stilling til om det var fradragsrett for kostnader som knyttet seg til oppføring av fast eiendom brukt i avgiftsunntatt omsetning.

Høyesterett starter med å forklare hvilke funksjoner fradragsbestemmelsen i § 21 (nå § 8-1) har i avsnitt 43.⁵⁶ En av funksjonene er som nevnt at fradragsbestemmelsen angir «hvor nær tilknytning en anskaffelse eller oppofrelse må ha til den avgiftspliktige virksomhet dersom den avgiftspliktige også driver avgiftsfri omsetning». Som nevnt i pkt. 3.1 passer denne funksjonen på de tilfeller hvor det drives delt virksomhet.⁵⁷ Funksjonen gjelder i så fall et annet tilfelle enn der den avgiftspliktige bare driver avgiftspliktig virksomhet. Siden kostnadene knyttet seg til det avgiftsunntatte eiendomsbyttet mente staten at dette måtte medføre at det ikke var fradragsrett.. Flertallet var uenig og uttalte at

«Det grunnleggende tvistespørsmål i vår sak er imidlertid ikke tilknytningskriteriene, men avgrensningen av virksomhetsbegrepet i merverdiavgiftsloven § 21 første ledd første punktum.»⁵⁸

For flertallet var det avgjørende om det avgiftsunntatte eiendomsbyttet kunne anses som en egen virksomhet, ikke om fradragsretten var utelukket fordi anskaffelsen knyttet seg til en unntatt transaksjon. I avsnitt uttales det 46 at

⁵⁵ Dommen er avsagt under dissens (3-2). Etterfølgende praksis tillegger ikke dissensen vekt, og betydningen av at det er en dissensdom vil ikke vies plass i oppgaven. I pkt. 6.3 vil imidlertid mindretallets argumentasjon vies plass når rettstilstanden vurderes i lys av formålsbetraktninger.

⁵⁶ Se pkt. 3.1.

⁵⁷ Rt. 2012 s. 432 (Elkjøp) avsnitt 35 med henvisning til Rt. 2008 s. 932 (Bowling) avsnitt 38.

⁵⁸ Rt. 2012 s. 432 (Elkjøp) avsnitt 45.

«Ved fastleggelsen av hvilke transaksjoner som inngår iden avgiftspliktige virksomhet, kan de enkelte transaksjonene ikke vurderes isolert, men må ses i sammenheng. Det er i og for seg ikke noe til hinder for at en enkeltstående avgiftsfri transaksjon kan bli ansett som egen virksomhet (...). Det må etter mitt syn være en grunnleggende forutsetning for at en enkeltstående avgiftsfri transaksjon skal bli ansett som en særskilt virksomhet, at transaksjonen har en *egenverdi* for den avgiftspliktige. Hvis transaksjonen ikke utgjør en *selvstendig målsetning for den avgiftspliktige, men bare inngår som middel i å oppnå en målsetning innenfor den avgiftspliktige virksomhet*, kan transaksjonen etter min oppfatning ikke betraktes som egen virksomhet, men må anses som ledd i den avgiftspliktige virksomhet». (min kursivering)

Uttalelsen indikerer at det ikke hadde betydning at eiendomsbyttet var avgiftsunntatt så lenge det *ikke* hadde en selvstendig målsetning (egenverdi) for Elkjøps avgiftspliktige virksomhet. Motsetningsvis kan dette tolkes dithen at dersom omsetningen hadde egenverdi, og dermed var egen virksomhet, ville den ikke være fradragsberettiget.⁵⁹

Flertallet konstaterte deretter at eiendomsbyttet ikke hadde egenverdi, fordi det kun hadde «vært et vilkår for at selskapet skulle få tilstrekkelig stor tomt (...) til å oppføre ny forretningsbygning».⁶⁰ Byttet ble *ikke* ansett som «særskilt virksomhet», men kun som et vederlag som muliggjorde oppføringen av forretningsbygget.⁶¹ Deretter gikk flertallet over til å vurdere tilknytningskravet og kom til at dette var oppfylt. Oppføringskostnadene var derfor fradragsberettigede.

Flertallets vurdering av om selve eiendomsbyttet er en egen virksomhet virker overbevisende. Tilknytningskravet i § 8-1 krever tilknytning mellom en anskaffelse og avgiftspliktig virksomhet. At flertallet uttalte at tvistespørsmålet var avgrensningen av virksomhetsbegrepet, gir på denne måten mening fordi det stemmer godt med vurderingstemaet i § 8-1. Hadde omsetningen av tomannsboligen blitt ansett som egen virksomhet, er det nærliggende å anta at det ikke ville vært tilstrekkelig tilknytning til Elkjøps avgiftspliktige virksomhet.

Selv om flertallets tilnærming med å legge til grunn at tvistespørsmålet i saken var avgrensningen av virksomhetsbegrepet er overbevisende, er det uklart hva de mener med at

⁵⁹ Lignende Gjems- Onstad mfl. (2016) s. 511.

⁶⁰ Rt. 2012 s. 432 (Elkjøp) avsnitt 47.

⁶¹ Ibid. avsnitt 48.

eiendomsbyttet må vurderes i relasjon til virksomhetsbegrepet. Det ble vurdert om byttet var en egen virksomhet. I følge *MVA-kommentaren* er det ikke klart hvilket virksomhetsbegrep flertallet anvender.⁶² En anskaffelse må etter § 8-1 være til bruk i «avgiftspliktig virksomhet». En næringsdrivende driver «avgiftspliktig virksomhet» hvis den omsetter varer eller tjenester som etter merverdiavgiftsloven er avgiftspliktige, samtidig som det over en tolv månedersperiode må omsettes for mer enn kr. 50.000, jf. § 2-1 (1). For å bli ansett som en «avgiftspliktig virksomhet» må også vilkårene for å drive virksomhet være oppfylt. Virksomhet foreligger vanligvis dersom aktiviteten har en viss varighet og omfang, at den objektivt er egnet til å gå med overskudd og drives for egen regning og risiko.⁶³ Virksomhetsbegrepet flertallet la til grunn tilsvarer ikke den virksomhetsvurdering som må gjennomføres for å avgjøre om en virksomhet har registreringsrett- eller plikt. Et enkeltstående salg tilfredsstiller ikke kravet til virksomhet slik dette normalt defineres, og vil trolig ikke gi rett eller plikt til registrering. Salget mangler den varighet og det omfang som kreves for å anses som en virksomhet.

Det kan argumenteres for at flertallet ikke foretok en tradisjonell virksomhetsvurdering. Det følger av forarbeidene til merverdiavgiftsloven 2009 at

«Selv om kravet om næring i utgangspunktet er det samme i skatte- og merverdiavgiftsretten, er det imidlertid for merverdiavgiften enkelte momenter som gjør at vurderingene kan slå ulikt ut. Dette gjelder bl.a. hensynet til at merverdiavgiftsloven i størst mulig grad skal være konkurransenøytral, dvs. at aktører i det samme marked bør ha samme vilkår.»⁶⁴

Flertallets fremgangsmåte kan forsås dithen at de vurderte om eiendomsbyttet var en egen virksomhet i relasjon til § 8-1. Dette synspunktet kan begrunnes ut fra det som følger av forarbeidsuttalelsen. Merverdiavgiftsloven skal i størst mulig grad være konkurransenøytral for at aktører i samme marked skal ha like vilkår. Får avgiftspliktige fradrag for kostnader som knytter seg til unntatt omsetning, får disse en urettmessig fordel sammenlignet med avgiftsunntatte virksomheter som selger eiendom. Dette medfører ulike konkurransemessige betingelser ved omsetning av samme varer eller tjenester. Oppsummert tilsier dette at

⁶² Gjems-Onstad mfl. (2016) s. 512.

⁶³ Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) pkt. 6.8.1, s. 26.

⁶⁴ Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) pkt. 6.8.1, s. 26.

flertallet legger til grunn et virksomhetsbegrep i relasjon til § 8-1 som hindrer konkurransevidning hvis salget har egenverdi.

Selv om flertallets vurdering av om eiendomsbyttet var en virksomhet fremstår overbevisende, knyttet oppføringskostnadene seg direkte til en unntatt transaksjon. Det kan derfor argumenteres med at oppføringskostnadene ikke hadde tilstrekkelig tilknytning til Elkjøps avgiftspliktige virksomhet. Eiendommen hadde heller aldri blitt brukt i virksomheten. Resultatet i dommen medførte derfor en utilsiktet statlig subsidiering, og slik subsidiering skal helst unngås. Hadde fradrag derimot blitt nektet ville det oppstått avgiftskumulasjon ved at den inngående merverdiavgiften på oppføringskostnadene hadde blitt bakt inn i varene og tjenestene Elkjøp omsetter i sin avgiftspliktige virksomhet.⁶⁵ Avgiftskumulasjon er forøvrig en naturlig konsekvens av at loven inneholder unntak. Der de aktuelle kostnadene eventuelt ikke oppfyller kravet om bruk i avgiftspliktig virksomhet, er det etter min mening lite naturlig å bruke avgiftskumulasjon som et argument for fradragsrett.

Fradragsnekt hadde ikke nødvendigvis medført et rimeligere resultat enn fradragsrett. Oppføringen og byttet av eiendommen hadde ingen egenverdi for Elkjøp; det var kun et vilkår for å få tak i nabotomten som de trengte for å bygge nytt forretningsbygg. Siden kravet om bruk i Elkjøps avgiftspliktige virksomhet var oppfylt, gjør derfor hensynet til å unngå avgiftskumulasjon seg sterkere gjeldende. Den inngående avgiften ville også inngått i prisen på varene og tjenestene Elkjøp omsetter.⁶⁶ Dette ville vært uheldig for Elkjøp i et konkurranseperspektiv. Resultatet kan derfor likevel forsvares.

Oppsummert kan det av elkjøpdommen utledes at tilknytningsvurderingen for enkeltstående avgiftsunntatte transaksjoner er todelt.⁶⁷ Først vurderes det om transaksjonen har egenverdi. Er svaret nei, må det vurderes om det er tilstrekkelig tilknytning mellom kostnadene som knytter seg til omsetningsobjektet og den avgiftspliktige virksomheten. Har transaksjonen egenverdi vil det trolig ikke være tilstrekkelig tilknytning til avgiftspliktig virksomhet.

4.3.3 Rt. 2015 s. 652 (Telenor)

Spørsmålet i telenordommen var om Telenor hadde fradragsrett for transaksjonskostnader ved salg av aksjene i datterselskapet TSS. Salg av aksjer er avgiftsunntatt på samme måte som fast

⁶⁵ Rt- 2012 s. 432 (Elkjøp) avsnitt 49.

⁶⁶ Ibid. avsnitt 49

⁶⁷ Tilsvarende Wroldsen (2018) s. 43.

eiendom, jf. § 3-6 (1) bokstav e. Oppgavens problemstilling er derfor ganske parallell til den som ble vurdert i telenordommen. På samme måte som i elkjøpdommen måtte Høyesterett vurdere kostnader med tilknytning til et enkeltstående avgiftsunntatt salg i en ellers avgiftspliktig virksomhet. Høyesterett uttalte i avsnitt 34 at siden aksjesalget var avgiftsunntatt måtte utgangspunktet være at det ikke var fradrag for transaksjonskostnadene.

Telenor anførte at det ikke var av betydning at TSS var skilt ut som datterselskap, fordi det dreide seg om salg av virksomheten i TSS.⁶⁸ Anførselen tolkes dithen at siden fellesregistreringen medførte at Telenorkonsernet var ett avgiftssubjekt, måtte aksjesalget behandles som innmatsalg.⁶⁹ Høyesterett avfeide anførselen og la til grunn at fellesregistreringen ikke kunne begrunne fradragsrett når transaksjonskostnadene var brukt i avgiftsunntatt omsetning.⁷⁰ Poenget synes å være at siden transaksjonskostnadene knyttet seg til en avgiftsunntatt transaksjon, kunne ikke fellesregistreringen påvirke tilknytningsvurderingen, bare tilordningen.

Deretter gikk Høyesterett over til å vurdere om transaksjonskostnadene var «relevant for Telenors avgiftspliktige virksomhet og [hadde] tilstrekkelig nær og naturlig tilknytning til denne».⁷¹ Selv om utgangspunktet var at det ikke forelå fradragsrett, gikk altså Høyesterett over til å vurdere om det var tilstrekkelig tilknytning.

Etter en kort drøftelse konkluderte Høyesterett med at transaksjonen ble foretatt utenfor Telenors ordinære avgiftspliktige virksomhet.⁷² For det første resulterte aksjesalget i en betydelig økonomisk gevinst for Telenor. Gevinsten ga ringvirkninger til Telenors avgiftspliktige virksomheter, men medførte ikke tilstrekkelig tilknytning til virksomheten.⁷³ Det kan diskuteres om den betydelige gevinsten salget ga var et argument for å konkludere med at aksjesalget ikke var en del av Telenors avgiftspliktige virksomhet.⁷⁴ For det andre ble strategiske hensyn, og frigjøring av kapital og ledelsesressurser ansett begrunnet i bedriftsøkonomiske hensyn.⁷⁵ Frigjøring av kapital og andre ressurser oppstår alltid ved salg.

⁶⁸ Telenors argumentasjon i Rt. 2015 s. 652 (Telenor) avsnitt 21.

⁶⁹ At selskaper er fellesregistret medfører at de anses som ett avgiftssubjekt, jf. mval. § 2-2.

⁷⁰ Rt. 2015 s. 652 (Telenor) avsnitt 38.

⁷¹ Rt. 2015 s. 652 (Telenor) avsnitt 42-45.

⁷² Rt. 2015 s. 652 (Telenor) avsnitt 45.

⁷³ Rt. 2015 s. 652 (Telenor) avsnitt 44.

⁷⁴ Mer om dette i pkt. 4.3.4.

⁷⁵ Rt. 2015 s. 652 (Telenor) avsnitt 45.

Tilknytningen til den avgiftspliktige virksomheten var derfor ikke tilstrekkelig og fradrag ble nektet.

Høyesterett begrunner resultatet, men kunne, etter min mening, vært mer avklarende. Som nevnt i pkt. 3.2.2 er en bedriftsøkonomisk tilknytning til avgiftspliktig virksomhet ikke i seg selv tilstrekkelig som begrunnelse for fradragsrett. Resultatet forstås som at det ikke var tilstrekkelig tilknytning fordi salget kun hadde bedriftsøkonomisk tilknytning til Telenors avgiftspliktige virksomhet. Hvorvidt Høyesterett vurderte om transaksjonen hadde tilknytning til virksomheten, ut over at den var bedriftsøkonomisk, kommer ikke tydelig frem.

Det som kan utledes fra telenordommen er at det i utgangspunktet ikke er fradragsrett for kostnader som knytter seg til enkeltstående avgiftsunntatt omsetning i ellers avgiftspliktig virksomhet. Dette må anses som en viktig avklaring av fradragsrettens rekkevidde. Det må likevel vurderes om det er tilstrekkelig tilknytning mellom anskaffelsene og avgiftspliktig virksomhet. Bedriftsøkonomisk tilknytning er ikke tilstrekkelig.

4.3.4 Elkjøpdommen og telenordommen – en sammenligning og kartlegging av rettstilstanden

For å kartlegge gjeldende rett er det relevant å undersøke fremgangsmåtene og vurderingene gjort i elkjøpdommen og telenordommen.

Den mest åpenbare forskjellen, sett bort fra resultatet, mellom vurderingene i dommene er hvordan Høyesterett tilnærmer seg til det faktum at anskaffelsene knytter seg til en unntatt transaksjon. I telenordommen ble det uttalt at siden transaksjonskostnadene knyttet seg til unntatt omsetning så måtte utgangspunktet være at det ikke var fradrag. I elkjøpdommen uttalte flertallet at den enkelte transaksjon ikke kunne vurderes isolert, men at den måtte vurderes i sammenheng med den øvrige omsetningen i virksomheten.⁷⁶ For å vurdere sammenhengen mellom transaksjonen og virksomheten undersøkte flertallet om eiendomsbyttet var en egen virksomhet eller om det kun inngikk som et middel for å oppnå en målsetning innenfor den avgiftspliktige handelsvirksomheten.⁷⁷ Dette tilsier at flertallet mente det ikke kunne legges til grunn som et utgangspunkt at det ikke er fradrag i disse tilfellene. På bakgrunn av dette fremstår det som at den unntatte transaksjonen ble vurdert isolert i

⁷⁶ Rt. 2012 s. 432 (Elkjøp) avsnitt 46).

⁷⁷ Ibid.

telenordommen, mens den i elkjøpdommen ble vurdert i sammenheng med resten av virksomheten. Fremgangsmåtene er derfor motstridende.

Flertallets tilnærming til spørsmålet om oppføringskostnadene var fradragsberettigede passer bedre med ordlyden og forarbeidene til § 8-1 enn Høyesteretts tilnærming i telenordommen. Årsaken er at det er tilknytningen mellom anskaffelsen og den avgiftspliktige virksomheten som må vurderes. Høyesterett kommenterte videre ikke synspunktet i elkjøpdommen. Tovsen mener at det ikke er holdepunkter i telenordommen som tilsier at Høyesterett har endret eller avgrenset rekkevidden av fradragsretten slik den fulgte av elkjøpdommen.⁷⁸ Selv om Høyesterett ikke eksplisitt vurderte om aksjesalget var en egen virksomhet kan det argumenteres for at det forutsetningsvis ble lagt til grunn at salget hadde en selvstendig målsetning fordi det resulterte i en betydelig gevinst. I så fall ble aksjesalget implisitt vurdert i sammenheng med Telenors øvrige virksomhet. Dette medfører at de to dommene ikke er så motstridende som de i utgangspunktet fremstår som.

Selv om dommene har ulik tilnærming til at kostnadene knyttet seg til unntatte transaksjoner, ble det likevel vurdert om anskaffelsene var relevante for og hadde tilstrekkelig nær og naturlig tilknytning til avgiftspliktig virksomhet. I elkjøpdommen var eiendomsbyttet en nødvendig forutsetning for å skaffe en helt konkret tomt. I telenordommen konkluderte Høyesterett med at aksjesalget var bedriftsøkonomisk motivert slik at tilknytningen til Telenors avgiftspliktige virksomhet ble for fjern og avledet. De forskjellige resultatene i dommene kan derfor begrunnes med at oppføringskostnadene hadde en nærere tilknytning til Elkjøps avgiftspliktige virksomhet, sammenlignet med transaksjonskostnadenes tilknytning til Telenors avgiftspliktige virksomhet.

Både elkjøpdommen og telenordommen illustrerer at til tross for at anskaffelsene har tilknytning til en unntatt transaksjon, kan det være fradrag. Både Finansdepartementet og Skattedirektoratet kom med uttalelser i etterkant av telenordommen. Det ble lagt til grunn at utgangspunktet er at det ikke er fradrag for transaksjonskostnader til unntatt omsetning.⁷⁹ Det kan likevel tenkes unntak dersom omsetningen har tilstrekkelig tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten, jf. elkjøpdommen.

⁷⁸ Tovsen (2016) s. 63.

⁷⁹ Finansdepartementet (2015); Skattedirektoratet (2016).

4.3.5 Foreløpig oppsummering

Både elkjøpdommen og telenorddommen viser at selv om anskaffelsen knytter seg direkte til en avgiftsunntatt transaksjon, avskjærer ikke dette i seg selv fradragsretten. Utgangspunktet synes imidlertid å være at det ikke er fradragsrett i slike tilfeller. Det må likevel vurderes om det er tilstrekkelig tilknytning mellom anskaffelsene og avgiftspliktig virksomhet.

I pkt. 4.4 skal det vurderes om rettsstilstanden for anskaffelser med direkte tilknytning til avgiftsunntatt omsetning påvirker den tradisjonelle tilknytningsvurderingen. I pkt. 4.5 skal det undersøkes om rettsstilstanden bør gjelde der omsetningsobjektet er fast eiendom og ikke aksjer.

4.4 Kravet om egenverdi

I vurderingen av om transaksjonskostnader ved salg av fast eiendom har tilstrekkelig tilknytning til avgiftspliktig virksomhet må det undersøkes om eiendomstransaksjonene har egenverdi. I det følgende skal det undersøkes hva flertallet i elkjøpdommen la i begrepet «egenverdi» og hva kravet medfører.

Utgangspunktet er at anskaffelser som knytter seg til unntatte transaksjoner ikke er fradragsberettigede. I elkjøpdommen hadde kostnadene til oppføringen av tomannsboligen en klar tilknytning til eiendomsbyttet, en avgiftsunntatt transaksjon, men Elkjøp ble likevel tilkjent fradrag.⁸⁰

For å avgjøre om oppføringskostnadene hadde tilstrekkelig tilknytning til Elkjøps avgiftspliktige virksomhet måtte det etter flertallets syn vurderes om eiendomsbyttet utgjorde en egen virksomhet. For å avgjøre dette måtte det vurderes om «transaksjonen [utgjorde] en selvstendig målsetning for den avgiftspliktige», eller om den «bare [inngikk] som middel i å oppnå en målsetning innenfor den avgiftspliktige virksomhet».⁸¹ Dersom eiendomsbyttet hadde en selvstendig målsetning for Elkjøp ville det hatt egenverdi, og dermed vært en egen virksomhet. I motsatt fall, dersom eiendomsbyttet bare var et middel for å oppnå en målsetning i Elkjøps avgiftspliktige virksomhet, ville transaksjonen manglet egenverdi. Elkjøp oppførte ikke tomannsboligen for å tjene penger på å omsette den. Oppføringen var

⁸⁰ Rt. 2012 s. 432 (Elkjøp) avsnitt 54.

⁸¹ Ibid. avsnitt 46.

kun «et vilkår for at selskapet skulle få tilstrekkelig stor tomt».⁸² Eiendomsbyttet var dermed kun en transaksjon som ble gjennomført for å få nabotomten som skulle brukes i Elkjøps avgiftspliktige virksomhet.⁸³ Det er naturlig å forstå flertallets konklusjon dithen at det ble gitt fradrag fordi eiendomsbyttet ikke hadde «egenverdi». Siden eiendomsbyttet ikke hadde egenverdi var den ikke en egen virksomhet og oppføringskostnadene var dermed tilstrekkelig tilknyttet den avgiftspliktige virksomheten.

I Hunsbedt-dommen ble det uttalt at det ikke kan oppstilles tilleggsvilkår for fradragsretten.⁸⁴ På bakgrunn av denne uttalelsen er det av interesse å vurdere om den tradisjonelle tilknytningsvurderingen har blitt endret som følge av flertallets bruk av egenverdikriteriet i elkjøpdommen. Dersom dette besvares bekreftende kan det argumenteres for at egenverdikriteriet ikke bør anvendes.

Etter min mening er ikke egenverdikriteriet et tilleggsvilkår ut fra elkjøpdommen og senere telenordommen. Høyesterett vurderte ikke eksplisitt i telenordommen om salget av aksjene i TSS hadde egenverdi. Dette tilsier at Høyesterett ikke anså flertallets begrunnelse i elkjøpdommen som en endring av tilknytningsvurderingen. Fremstillingen av gjeldende rett i de to dommene er videre omtrent identisk.⁸⁵

Egenverdikriteriet ble oppstilt i et tilfelle hvor kostnadene knyttet seg til enkeltstående avgiftsunntatt omsetning. Dette er i motsetning til for eksempel Sira-Kvina-dommen hvor anskaffelsene til settefisk ikke var typiske kostnader til kraftproduksjon, og ikke i seg selv avgiftsunntatte. Egenverdikriteriet gjør seg gjeldende for anskaffelser pådratt i forbindelse med enkeltstående avgiftsunntatte transaksjoner hvor det må vurderes om den avgiftspliktige virksomheten driver mer enn én virksomhet.⁸⁶ Dersom transaksjonen har egenverdi blir tilknytningen til avgiftspliktig virksomhet for fjern og avledet. Egenverdikriteriet brukes til å finne ut av om en enkeltstående avgiftsunntatt transaksjon med tilhørende kostnader er en egen virksomhet eller en del av den avgiftspliktige virksomheten.

Har en avgiftsunntatt transaksjon egenverdi, vil det trolig ikke være fradrag for tilknyttede anskaffelser. Har transaksjonen ingen egenverdi, kan det være fradragsrett, til tross for den

⁸² Rt. 2012 s. 432 (Elkjøp) avsnitt 47.

⁸³ Ibid. avsnitt 47 og 54.

⁸⁴ Rt. 2003 s. 576 (Hunsbedt) avsnitt 40.

⁸⁵ Rt. 2012 s. 432 (Elkjøp) avsnitt 43; Rt. 2015 s. 652 (Telenor) avsnitt 41-42.

⁸⁶ Rt. 2012 s. 432 (Elkjøp) 46.

sterke tilknytningen mellom anskaffelsen og den unntatte transaksjonen. Det er derfor upresist å anse tilknytningskriteriet som endret på bakgrunn av egenverdikriteriet. Det er mer naturlig å anse egenverdikriteriet som et moment som gir veiledning i tilfeller hvor en anskaffelse har en klar tilknytning til enkeltstående unntatt omsetning i en ellers avgiftspliktig virksomhet.

Begrepet «egenverdi» er sentralt når anskaffelsen knytter seg til et enkeltstående avgiftsunntatt salg, men etter min forståelse er det ikke et tilleggsvilkår for fradragsretten. Utgangspunktet er at det ikke er fradrag for anskaffelser som knytter seg direkte til unntatte transaksjoner. Kravet om «egenverdi» begrenser dette utgangspunktet dersom den unntatte transaksjonen ikke har en selvstendig målsetning for den avgiftspliktige virksomheten. Den tradisjonelle tilknytningsvurderingen virker ikke å ha blitt endret som følge av flertallets bruk av egenverdikriteriet i elkjøpdommen. At anskaffelsen er direkte tilknyttet avgiftsunntatt omsetning påvirker følgelig ikke den tradisjonelle tilknytningsvurderingen.

4.5 Eiendomssalg og aksjesalg – en sammenligning

Forskjellen mellom telenordommen og oppgavens problemstilling er at telenordommen gjelder salg av aksjer, hvorimot oppgaven gjelder salg av fast eiendom. Begge omsetningsobjektene er unntatt merverdiavgiftsloven, jf. hhv. §§ 3-6 (1) bokstav e og § 3-11 første avsnitt.

Finansdepartementet og Skattedirektoratet legger til grunn at aksjesalg og eiendomssalg skal behandles likt.⁸⁷ Det er likevel av interesse å vurdere hvorvidt utgangspunktet som ble lagt til grunn i telenordommen bør ha prejudikatsverdi for de tilfeller transaksjonskostnadene knytter seg til salg av fast eiendom i stedet for aksjer. Dersom dette besvares avkreftende vil den ovennevnte rettstilstanden ikke være anvendelig på oppgavens problemstilling.

I telenordommen uttalte Høyesterett i avsnitt 34, etter å ha presentert unntaket for salg av finansielle instrumenter, at:

«Utgangspunktet må da være at det ikke kan kreves fradrag for inngående merverdiavgift som følge av anskaffelse av tjenester som knytter seg til slikt salg.»

⁸⁷ Finansdepartementet (2015); Skattedirektoratet (2016).

Uttalelsen er generell og kan tas til inntekt for at utgangspunktet om at det ikke er fradrag for kostnader tilknyttet avgiftsunntatte transaksjoner gjelder alle anskaffelser tilknyttet unntatt omsetning. Høyesterett uttalte imidlertid dette rett etter å ha lagt til grunn unntaket for finansielle instrumenter. Sammenhengen i avsnittet sammenholdt med formuleringen «slikt salg» kan tolkes dithen at utgangspunktet kun knytter seg til de tilfeller hvor det er finansielle instrumenter som omsettes. Bruken av ordet «slikt salg» kan forøvrig også være ment å gjelde all unntatt omsetning. Siden det er uklart hvorvidt uttalelsen gjelder generelt for unntatte transaksjoner eller kun der finansielle instrumenter omsettes, er det nødvendig å undersøke om hensynene bak de to unntakene kan oppklare om aksjesalg og eiendomssalg bør behandles likt.

Aksjeunntaket ble hovedsakelig begrunnet i avgiftstekniske hensyn.⁸⁸ Unntaket for omsetning av fast eiendom ble begrunnet med at det ikke var hensiktsmessig med avgiftsplikt på eiendomssalg fordi det ble foretatt mange salg utenfor næringsvirksomhet.⁸⁹ At unntakene er begrunnet i ulike hensyn kan tilsi at tilfellene ikke bør behandles likt. Fast eiendom kan imidlertid både eies direkte eller gjennom et eiendomsselskap. For å oppnå et konkurransenøytralt avgiftssystem kan det argumenteres for at omsetning av fast eiendom og eiendomsselskap bør behandles likt siden det i prinsippet er det samme objektet som omsettes. Merverdiavgiftsreglene bør heller ikke påvirke valg av eierform. Det bør derfor ikke ha nevneverdig betydning for vurderingen av fradragsretten at unntakene begrunnes forskjellig. Lovtekniske hensyn tilsier at aksjesalg og eiendomssalg behandles likt.

Fast eiendom brukes mer direkte i avgiftspliktig virksomhet enn aksjer. Tilknytningen mellom virksomheten og den faste eiendommen er nærere enn tilknytningen mellom virksomheten og eiendomsselskapet. Aksjer kan ikke brukes direkte i virksomheten, og eierskapet blir mer avledet. Dette kan tilsi at også transaksjonskostnadene har en nærere tilknytning til avgiftspliktig virksomhet i de tilfellene eiendommen brukes direkte. En vurdering av fradragsretten ut fra transaksjonsmetode vil dermed ikke være unaturlig. Videre får valg av transaksjonsform betydning både skatterettslig og kontraktsrettslig. Gevinst ved salg av aksjer omfattes for eksempel av fritaksmetoden i skatteloven § 2-38, hvorimot salg av fast eiendom

⁸⁸ Ot.prp.nr.2 (2000-2001) pkt. 7.2.5.3 og 7.2.5.5.

⁸⁹ Innstilling fra Skattekomitéen av 1966, Underutvalget for omsetningsavgift, s. 53.

er skattepliktig virksomhetsinntekt, jf. sktl. § 2-30.⁹⁰ Det kan derfor argumenteres for at utgangspunktet i telenordommen kun bør gjelde ved aksjesalg.

Folkvord skriver i sin artikkel at

«i motsetning til hva som gjelder for aksjer, har et driftsmiddel (for eksempel fast eiendom) ikke gitt grunnlag for avgiftsunntatte finansinntekter (utbytte mv.), men i stedet virket direkte i den avgiftspliktige virksomhet og dermed bidratt til/vært en forutsetning for generering av avgiftspliktig omsetning».⁹¹

Folkvord har et poeng. Fast eiendom er, i motsetning til aksjer, direkte til bruk i den avgiftspliktige virksomheten. Avkastningen av fast eiendom er i mange tilfeller avgiftspliktig, for eksempel avgiftspliktig utleie eller avkastningen som skjer ved at en bruker eiendommen selv. Avkastning av aksjer, for eksempel utbytte, er aldri avgiftspliktig. Det å eie aksjer kan også være et formål i seg selv, og eierskapet vil gjerne være mer bedriftsøkonomisk motivert.⁹² Det å eie fast eiendom er i mindre grad et formål i seg selv, spesielt når eiendommen brukes i avgiftspliktig virksomhet. Den faste eiendommens tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten fremstår derfor som mer fremtredende. Likevel er det klart at både det å eie aksjer og fast eiendom er finansielle investeringer, men kanskje i større grad for aksjer.

I HR-2017-18-41-A (Skårer Syd) ble det i avsnitt 57 uttalt at det er «betydelige forskjeller på det å kjøpe et selskap og det å kjøpe fast eiendom, også for merverdiavgiften». Dommen gjaldt fradragsrett for transaksjonskostnader ved kjøp av eiendomsselskap. Uttalelsen er av interesse fordi det har blitt tatt til orde for at den gir uttrykk for at salg av fast eiendom ikke nødvendigvis kan likestilles med salg av eiendomsselskap.⁹³ Etter min mening er det ikke holdepunkter for en slik slutning. For det første utdypet ikke Høyesterett skillet mellom kjøp av selskap og kjøp av fast eiendom nærmere. Det er derfor uklart hvilke forskjeller det refereres til. For det andre vil det ved anskaffelse av fast eiendom og eiendomsselskap bli et spørsmål om hva som er begrunnelsen for anskaffelsen. Resultatet avhenger dermed av hvordan anskaffelsen brukes i virksomheten. Ved anskaffelse av fast eiendom er det klart at den kan være direkte til bruk i virksomheten, og tilknyttede transaksjonskostnader vil være

⁹⁰ Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven - sktl.).

⁹¹ Folkvord (2018) s. 363.

⁹² Tilsvarende Rt. 2015 s. 652 (Telenor) avsnitt 45.

⁹³ Tovsen og Thjømøe (2018) s. 26.

fradragsberettigede. Ved anskaffelse av eiendomsselskap blir bruken mer indirekte og tilknytningen til avgiftspliktig mer fjern og avledet. Dette er et argument for at kjøp av selskap og kjøp av fast eiendom ikke bør behandles likt. Når det gjelder salg stiller dette seg annerledes fordi både aksjesalg og eiendomssalg er unntatt. Salgene knytter seg også mye tettere til en avgiftsunntatt inntektsstrøm og har i større grad samme målsetning. Uttalelsen i Skårer Syd-dommen bør derfor ikke ha overføringsverdi til salgstilfellene fordi det ikke i like stor grad er «betydelige forskjeller» på det å selge et eiendomsselskap og det å selge fast eiendom. Dette trekker i retning av at aksjesalg og eiendomssalg bør behandles likt fordi begge er avgiftsunntatte og i stor grad har den samme målsetningen for den avgiftspliktige virksomheten.

Som nevnt legger Finansdepartementet og Skattedirektoratet på bakgrunn av utgangspunktet som følger av telenordommen til grunn at utgangspunktet er det ikke er fradrag for transaksjonskostnader ved salg av fast eiendom.⁹⁴ Både LB-2017-30580 (Hellerudsletta) og LB-2016-172494 (Fias Invest) gjaldt spørsmål om fradrag for anskaffelser med direkte tilknytning til avgiftsunntatte eiendomssalg i ellers avgiftspliktige virksomheter. Ingen av dommene problematiserer at utgangspunktet som følger av telenordommen gjelder aksjesalg. Selve transaksjonsobjektet fremstår med dette underordnet det faktum at selve salget kostnadene knytter seg til er avgiftsunntatt. Begge omsetningsobjektene er unntatt og det må uansett tas hensyn til at alle tilfeller behandles konkret ut fra sitt saksforhold.

Telenordommen er den høyesterettsavgjørelsen som er mest relevant for vurderingen av om det er fradragsrett for transaksjonskostnader ved salg av fast eiendom. Utgangspunktet som følger av telenordommen bør derfor legges til grunn der omsetningsobjektet er fast eiendom. Frem til det eventuelt avsies en høyesterettsdom om fradragsrett for transaksjonskostnader ved salg av fast eiendom, er det naturlig å legge til grunn at telenordommen har prejudikatsverdi der transaksjonskostnadene knytter seg til salg av fast eiendom.

4.6 Rettstilstanden der transaksjonskostnadene knytter seg til salg av fast eiendom

Utgangspunktet er at det ikke er fradragsrett for transaksjonskostnader ved salg av fast eiendom. Fradragsretten tilkjennes bare unntaksvis dersom det er naturlig å se transaksjonen i

⁹⁴ Finansdepartementet (2015); Skattedirektoratet (2016).

sammenheng med den avgiftspliktige virksomhetens øvrige transaksjoner. Den tradisjonelle tilknytningsvurderingen er ikke endret, og det må fremdeles vurderes om transaksjonskostnadene er relevante for og har tilstrekkelig nær og naturlig tilknytning til avgiftspliktig virksomhet. Merverdiavgiften skal være en kostnad på anskaffelser til andre formål enn avgiftspliktig virksomhet. Egenverdikriteriet fungerer som et verktøy i vurderingen av om anskaffelser til enkeltstående avgiftsunntatt omsetning er tilknyttet den avgiftspliktige virksomheten.

5 Typetilfeller

5.1 Innledning

På bakgrunn av gjennomgangen i pkt. 4 ser vi at det i utgangspunktet ikke er fradrag for transaksjonskostnader ved salg av fast eiendom. Det må likevel vurderes om transaksjonskostnadene er relevante for, og har tilstrekkelig nær og naturlig tilknytning til, avgiftspliktig virksomhet. I denne delen av oppgaven skal det tas utgangspunkt i forskjellige typetilfeller hvor avgiftspliktig virksomhet anskaffer transaksjonskostnader for å selge fast eiendom som har blitt brukt i virksomheten og vurderes om det kan være fradragsrett i noen av disse tilfellene.

5.2 Fast eiendom brukt som forretnings- eller kontorlokale i avgiftspliktig virksomhet

Det første typetilfellet er de tilfeller hvor fast eiendom som har blitt brukt som forretnings- eller kontorlokale i den avgiftspliktige virksomheten selges. Spørsmålet blir om det er fradragsrett for transaksjonskostnadene ved salget.

Fast eiendom brukt som forretnings- eller kontorlokale brukes direkte i avgiftspliktig virksomhet. En av klagesakene i Staten mot Staten II gjaldt det spørsmålet som skal vurderes.⁹⁵ Dommen har ikke rettskildemessig vekt, men saksforholdet illustrerer godt det typetilfellet som skal vurderes. Spørsmålet var om det var fradrag for transaksjonskostnader ved salg av et kontorbygg som hadde blitt brukt i avgiftspliktig virksomhet. Selskapet solgte hovedkontoret som hadde blitt brukt i virksomheten for å få tilgang til lokaler bedre tilpasset virksomhetens behov.

Det er en naturlig del av virksomheten å selge fast eiendom brukt som driftsmiddel i virksomheten for å skaffe noe mer egnet. Eiendomssalg tilsvarende ovennevnte klagesak er en nødvendig forutsetning for å skaffe lokaler mer tilpasset virksomhetens behov. Det må frigjøres kapital for å kunne investere i nye lokaler. Fradragsrett for kostnader relatert til

⁹⁵ NS 59/2018 i TOSLO-2018-124134.

salget virker på denne måten rimelig. Dette taler for at salget er relevant for, og har tilstrekkelig tilknytning til, avgiftspliktig virksomhet.

I tingrettens vurdering av om transaksjonskostnadene var fradragsberettigede uttales det først at det er en viss tilknytning mellom transaksjonskostnadene og den avgiftspliktige virksomheten. Dette fordi selskapet solgte kontorlokalet for å skaffe noe mer egnet, og det frigjorde kapital. Dette stemmer godt med argumentet over. Videre ble det lagt til grunn at transaksjonen først og fremst fremsto som bedriftsøkonomisk motivert «på en ordinær måte som normalt ikke er tilstrekkelig til å knytte eiendomssalget nært nok til den avgiftspliktige virksomheten».

Vurderingen tingretten foretok viser at selv om kostnadene har tilknytning til virksomheten, frigjøres det kapital som medfører at den bedriftsøkonomiske motivasjonen blir fremtredende. Dette fremstår likevel ikke som tilstrekkelig til å nekte fradrag. Formålet med salget er å få noe mer egnet, og medfører at salget ikke *kun* var bedriftsøkonomisk motivert. Tingretten uttalte videre at salget utgjorde «en klar egenverdi». Når eiendomssalget har egenverdi er det etter elkjøpdommen en egen virksomhet. Tilknytningen til avgiftspliktig virksomhet blir derfor for fjern og avledet.⁹⁶ Transaksjonskostnadene har en nærere tilknytning til det avgiftsunntatte eiendomssalget og hovedsakelig bedriftsøkonomisk tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten, sml. bowlingdommen.

I en artikkel i *Revisjon og regnskap* tas det til orde for at den konkrete tilknytningen transaksjonskostnadene har til avgiftspliktig virksomhet blir avgjørende, ikke hvorvidt den faste eiendommen tidligere har blitt brukt i avgiftspliktig virksomhet.⁹⁷ Dette sammenfaller godt med rettstilstanden. Etter min mening medfører imidlertid formålet bak eiendomssalget at salget ikke har en veldig stor grad av egenverdi. Formålet er å bytte til et bygg som tilfredsstiller virksomhetens behov. Selve salget blir dermed mer underordnet. Dette kan sammenlignes med virksomhet som driver med utleie, der byggene i større grad blir investeringsobjekter. Eller også der det selges driftsmidler uten at nye anskaffes.

Finansdepartementet og Skattedirektoratet legger til grunn et utgangspunkt om at det ikke er fradragsrett for kostnader til unntatt omsetning i ellers avgiftspliktig virksomhet, men at det

⁹⁶ Se pkt. 4.4.

⁹⁷ Norli (2019) s. 56.

kan være unntak, jf. elkjøpdommen.⁹⁸ Transaksjonen i elkjøpdommen var ikke en vanlig transaksjon og det vil, på bakgrunn av utgangspunktet lagt til grunn av FIN og SKD, nesten aldri kunne være fradragsrett med mindre en står overfor en tilsvarende situasjon. Dette fremstår uheldig. Formålet med at Elkjøp pådro seg kostnader til oppføringen av tomannsboligen var at virksomheten trengte større lokaler. For å få større lokaler måtte de bygge og bytte tomannsboligen mot naboeiendommen. Både byttehandel og salg er omsetning etter § 1-3 (1) bokstav a. Selger avgiftspliktig virksomhet forretningslokalene eller kontorlokalene sine fordi de er for små, vil formålet bak transaksjonen være den samme uavhengig av om transaksjonen foretas i form av salg eller bytte – fremgangsmåten er bare ulik. Valg av transaksjonsform bør av hensyn til nøytralitet ikke være avgjørende. I verste fall kan dette oppfordre til byttehandel mellom avgiftspliktige virksomheter.⁹⁹ Dette vil i så fall få en konkurransevridende effekt ved at næringsdrivende som kan tilby slik byttehandel oppnår en fordel.

Et vanlig salg av fast eiendom fremstår imidlertid ikke som en like nødvendig forutsetning for avgiftspliktig virksomhet som eiendomsbyttet var for Elkjøp. Tomannsboligen måtte oppføres for at det skulle være mulig for Elkjøp å bygge nytt forretningsbygg. Oppføringen av tomannsboligen hadde ingen egenverdi; den var bare en forutsetning for at Elkjøp skulle få tilstrekkelig stor tomt.¹⁰⁰ Transaksjonen medførte for eksempel ikke at det ble frigjort kapital slik et vanlig salg normalt gjør. Der det gjennomføres et vanlig salg av fast eiendom består vederlaget i penger. På denne måten frigjøres kapital og dette vil alltid ha en verdi i seg selv.¹⁰¹ Transaksjonskostnadene får dermed en mer indirekte tilknytning til avgiftspliktig virksomhet enn det oppføringskostnadene hadde i Elkjøp. Dette trekker i retning av at det ikke er tilstrekkelig tilknytning mellom transaksjonskostnadene og avgiftspliktig virksomhet.

Formålet bak salget kan være at virksomheten skal skaffe noe mer egnet. Det kan derfor argumenteres for at salget er et middel for å oppnå målsetningen om å skaffe mer egnede lokaler. Salget vil imidlertid alltid ha en grad av egenverdi. Transaksjonstjenestene pådras for å få solgt eiendommen, og en bruker eksempelvis eiendomsmegler for å få solgt eiendommen. Transaksjonskostnadene knytter seg på denne måten i større grad til selve salget, slik at tilknytningen til den avgiftspliktige virksomheten blir svakere. Salget har som nevnt ikke en

⁹⁸ Finansdepartementet (2015); Skattedirektoratet (2016).

⁹⁹ Staten argumenterer i denne retning i Rt. 2012 s. 432 (Elkjøp) avsnitt 33.

¹⁰⁰ Rt. 2012 s. 432 (Elkjøp) avsnitt 47.

¹⁰¹ Gjems-Onstad mfl. (2016) s. 512.

veldig stor grad av egenverdi, og det er uklart ut fra premissene i elkjøpdommen om transaksjonen må være helt uten egenverdi for at tilknytningen til avgiftspliktig virksomhet skal være tilstrekkelig.¹⁰² Med forutsetningen om at salg med egenverdi er egen virksomhet uavhengig av graden av egenverdi, er det nærliggende å legge til grunn at det ikke er fradragsrett for transaksjonskostnader ved salg av fast eiendom brukt som forretnings- eller kontorlokaler.

5.3 Fast eiendom brukt i frivillig registrert utleievirksomhet

5.3.1 Innledning

I dette punktet skal det vurderes om transaksjonskostnader ved salg av fast eiendom brukt i frivillig registrert utleievirksomhet er fradragsberettigede. Utleie av fast eiendom er unntatt merverdiavgiftsloven, jf. § 3-11 første avsnitt. I § 3-11 (2) bokstav k, jf. § 2-3 gis det likevel adgang for virksomheter som leier ut bygg og anlegg til leietaker som bruker eiendommen i avgiftspliktig virksomhet til å foreta frivillig registrering. Registreringen medfører at virksomheten skal beregne utgående avgift på husleien og kan kreve fradrag for anskaffelser til bruk i utleievirksom.¹⁰³ Registreringen medfører derimot ikke at salg av fast eiendom brukt i utleievirksomheten er avgiftspliktig, jf. § 3-11 første avsnitt.

Først skal det foretas en vanlig tilknytningsvurdering av transaksjonskostnadene for å avgjøre om disse kan ha tilstrekkelig tilknytning til avgiftspliktig virksomhet. Deretter skal to tilgrensede problemstillinger som kan oppstå ved salg av utleieeiendom diskuteres.

5.3.2 Tilknytningsvurderingen av transaksjonskostnadene

Fire av klagen i Staten mot Staten II gjaldt fradrag for transaksjonskostnader ved salg av eiendom brukt i frivillig registrert utleievirksomhet.¹⁰⁴ Retten ga samme begrunnelse for å nekte fradrag i alle klagesakene. Siden kostnadene knyttet seg til unntatt omsetning og salgssummene «utgjorde en klar egenverdi» var ikke tilknytningskravet oppfylt.

¹⁰² Folkvord (2018) s. 357. Mener ”rekkevidden av egenverdikravet ikke er helt klar”.

¹⁰³ Gems-Onstad mfl.(2017) s. 194.

¹⁰⁴ NS 88/2018; NS 61/2018; NS 60/2018; NS 97/2018.

I tingretten argumenterte Skatteklagenemnda med at tilknytningskravet var oppfylt siden eiendommene var innsatsfaktorer i de avgiftspliktige virksomhetene. Nemnda så bort fra at transaksjonskostnadene knyttet seg direkte til de avgiftsunntatte salgene. I Rt. 2010 s. 1131 ble det i avsnitt 34 uttalt at det er en «systembetragtning at fradragsretten er avledet av avgiftsplikten og derfor bør avgrenses i tråd med denne». Fradragsretten henger sammen med avgiftsplikten og det er vanskelig å se bort fra denne systembetragtningen. At utleieeiendommene hadde vært innsatsfaktor i avgiftspliktig virksomhet burde derfor ikke i seg selv medføre fradragsrett.

Videre medfører nemndas synspunkt vanskelige avgrensningsspørsmål. Det kan tenkes at en frivillig registrert utleievirksomhet bestemmer seg for å drive med kjøp og salg av fast eiendom i stedet. I slike tilfeller er det unaturlig å argumentere for at det er av betydning at eiendommen tidligere ble brukt i utleievirksomheten. Den næringsdrivende ville også fått en urettmessig fordel sammenlignet med andre næringsdrivende som bare driver unntatt virksomhet med kjøp og salg av eiendom. Det kan også tenkes at den næringsdrivende selger utleieeiendommer relativt ofte. I slike tilfeller kan det oppstå spørsmål om hvor grensen går for hvor lenge en må ha leid ut eiendommen mv. Videre kan det bli vanskelig å avgjøre om den næringsdrivende kun driver utleievirksomhet, med litt salg på siden, eller om det egentlig drives delt virksomhet, jf. § 8-2. Slike avgrensningsspørsmål ivaretar etter min mening ikke hensynet til at merverdiavgiftsreglene skal være brukervennlige blant annet fordi de kan være prosesskapende. Argumentet om at eiendommene hadde blitt brukt i utleievirksomhetene fremstår på bakgrunn av dette som svakt.

Formålet med salget og de pådratte transaksjonskostnadene har mindre grad av tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten enn i typetilfellet som ble diskutert i punktet over. Salgets egenverdi er sterkere og mer fremtredende. At vanskelige avgrensningsspørsmål også kan oppstå tilsier samlet at det ikke er fradragsrett for transaksjonskostnader ved salg av fast eiendom brukt i frivillig registrert utleievirksomhet.

5.3.3 Betydningen av fritaket i mval. § 6-14

En problemstilling som kan oppstå ved vurderingen av om det er fradragsrett for transaksjonskostnader ved salg av fast eiendom er om salget kan anses som omsetning av virksomhet og dermed være omfattet av fritaket i mval. § 6-14. Dette er en interessant problemstilling fordi fritaket i § 6-14 i praksis medfører at transaksjonskostnadene ved salget

kan være fradragsberettigede. I det følgende skal det først undersøkes om salg av utleieeiendom kan anses som salg av virksomhet etter § 6-14. Bekreftes dette skal det vurderes om dette bør medføre fradragsrett for transaksjonskostnadene ved salget.

Det følger av § 6-14 at «[o]msetning av varer og tjenester som ledd i overdragelse av en virksomhet eller del av denne til ny innehaver er fritatt for merverdiavgift».¹⁰⁵ Bestemmelsen kommer til anvendelse ved omsetning av virksomhet hvor ny eier fortsetter virksomheten på mer eller mindre tilsvarende måte som før.¹⁰⁶ Dersom en frivillig registrert utleievirksomhet selger en fast eiendom inkludert leiekontrakter og kjøper driver frivillig registrert utleievirksomhet vil vilkårene i § 6-14 være oppfylt. Transaksjonen kan dermed karakteriseres som et salg av utleievirksomhet.

Salg av fast eiendom er imidlertid unntatt merverdiavgiftsloven, jf. § 3-11 første avsnitt. Spørsmålet i det følgende blir om salg av utleievirksomhet bør medføre fradragsrett for transaksjonskostnader ved salget av eiendommen. For å besvare dette må det vurderes om et avgiftsunntatt salg kan omfattes av fritaksregelen, eller om unntaket i § 3-11 første avsnitt går foran fritaket i § 6-14. Oppsummert kan dette beskrives som en vurdering av hvilken bestemmelse som er *lex specialis*.

Etter § 1-3 (1) bokstav h gjelder fritaksreglene omsetning innenfor loven, hvorimot unntatt omsetning defineres som omsetning som ikke er omfattet av loven, jf. § 1-3 (1) bokstav g. Paragraf 6-14 fritar virksomheten fra å beregne utgående avgift, men der en fast eiendom selges blir ingen utgående avgift fritatt siden slike salg allerede gjennomføres uten beregning av utgående merverdiavgift. Systemet i merverdiavgiftsloven tilsier at en ikke kan se bort fra at eiendomssalget er avgiftsunntatt. Dette tilsier at unntaket bør gå foran fritaket, slik at § 6-14 tolkes innskrenkende til å kun gjelde omsetning som det i utgangspunktet skulle blitt beregnet utgående avgift av.¹⁰⁷ Videre mister unntaket i § 3-11 sin funksjon dersom fritaksreglene går foran unntaksregelen.

Ved overdragelsen blir imidlertid den faste eiendommen en enhet. Dette taler for at salget burde fritas etter § 6-14. I så fall vil det være fradrag for transaksjonskostnadene. Dette virker på den ene siden rimelig. Salget foretas mellom avgiftspliktige, og avgiftskumulasjon unngås. Fritaket vil på den annen siden primært treffe frivillig registrerte utleievirksomheter. Det er

¹⁰⁵ Se pkt. 1.2 om fritak.

¹⁰⁶ Lignende Liland (2016) s. 609.

¹⁰⁷ Lignende Norli (2019) s. 58.

ikke uvanlig at en eiendom som har blitt brukt i annen avgiftspliktig virksomhet enn utleievirksomhet selger til en annen avgiftspliktig virksomhet. Dette er ikke overdragelse av virksomhet. Frivillig registrerte utleievirksomheter får ikke bare en utvidet likviditetsfordel, men også en utvidet fradragsrett. Dette er uheldig. Hensynet til likebehandling og konkurransenøytralitet tilsier at tilfellet ikke bør omfattes av § 6-14.

Spørsmålet om salg av utleieeiendom omfattes av fritaket i § 6-14 er ikke omtalt eller vurdert i noen autoritative kilder, og lovgiver så antageligvis ikke for seg at problemstillingen kunne oppstå. Det er formålstjenlig og i overensstemmelse med forholdet mellom fritaksreglene og unntaksreglene at fradragsrett for transaksjonskostnader vurderes i relasjon til selve eiendomssalget. Unntaket bør gå foran fritaket.

5.3.4 Transaksjonskostnader som avviklingskostnader?

I tre av klagesakene i staten mot staten II ble eiendomssalgene gjennomført som ledd i avvikling av utleievirksomhetene.¹⁰⁸ I NS 60/2018 anførte avgiftssubjektet for Skatteklagenemnda at transaksjonskostnadene hadde tilstrekkelig tilknytning til utleievirksomheten fordi de var avviklingskostnader. Dersom transaksjonskostnader kan anses som avviklingskostnader når den avgiftspliktige virksomheten selger utleieeiendom for å legge ned virksomheten, kan det argumenteres for at tilknytningen mellom kostnadene og den avgiftspliktige virksomheten er tilstrekkelig til å få fradrag fordi avviklingen knytter seg direkte til virksomheten.¹⁰⁹

Det skal i det følgende vurderes om transaksjonskostnader kan være avviklingskostnader når eiendommen selges for å avvikle virksomheten. Spørsmålet blir om transaksjonskostnadene har tilknytning til avviklingen eller om de er pådratt i forbindelse med selve eiendomssalget. Vurderingstemaet er som alltid om transaksjonskostnadene har tilstrekkelig tilknytning til den frivillig registrerte utleievirksomheten.

Avviklingskostnader er, på samme måte som transaksjonskostnader, ikke et entydig begrep. Verken merverdiavgiftsloven, forarbeidene eller rettspraksis definerer hva som ligger i begrepet. Ordlyden av avviklingskostnader tilsier at kostnadene knytter seg direkte til

¹⁰⁸ NS 60/2018; NS 88/2018; NS 97/2018.

¹⁰⁹ Spørsmålet er også aktuelt ved omsetning som i pkt. 5.2, men er etter min mening mer aktuelt ved avvikling av utleievirksomhet. Dette er fordi utleievirksomheten i all hovedsak består av fast eiendom som må selges for å gjennomføre avviklingen..

avviklingen av virksomheten. Eksempler er kostnader til rivning av bygg eller opprydning av eiendom brukt i avgiftspliktig virksomhet, hvor tiltakene kun utføres for å legge ned virksomheten.¹¹⁰

Vurderingen av om transaksjonskostnadene kan være avviklingskostnader er krevende fordi anskaffelsen kan begrunnes i flere formål. Kostnadene pådras for å gjennomføre et avgiftsunntatt salg. Det avgiftsunntatte salget gjennomføres for å avvikle virksomheten. Det avvikles altså samtidig som noe nytt igangsettes. Merverdiavgiftshåndboken omtaler avviklingskostnader kort, og det fremgår at det i forbindelse med avviklingen kan «påløpe inngående merverdiavgift på for eksempel advokathonorarer i tilknytning uenighet om hvordan inngåtte avtaler skal gjøres opp».¹¹¹ Transaksjonskostnadene vil også være tilknyttet den nye transaksjonen. Typetilfellet harmonerer dårlig med uttalelsen i Merverdiavgiftshåndboken fordi kostnadene pådras for å utføre en ny transaksjon, ikke bare for å fullføre avviklingen. Norli har samme tilnærming og mener avviklingskostnader «kun har tilknytning til *tidligere transaksjoner*, i motsetning til en *fremtidig, utgående transaksjon*».¹¹² Vurderingen blir vanskelig fordi eiendommen må selges for å fullføre avviklingen av utleievirksomheten.

Spørsmålet har ikke blitt vurdert av Høyesterett, men Fias Invest-dommen gjaldt et lignende spørsmål.¹¹³ Saken gjaldt fradrag for blant annet opprydningskostnader ved salg av fast eiendom som ledd i virksomhetsavvikling. Selskapet mente kostnadene var til avviklingen av utleie- og smelteverksvirksomheten. Lagmannsretten la til grunn at kostnadene var tilknyttet eiendomssalget.

Opprinnelig hadde industrieiendommen blitt brukt i avgiftspliktig smelteverksvirksomhet som opphørte i 2002, og senere delvis til utleievirksomhet. Selskapet som først eide eiendommen utfisjonerte i 2010, og Gamle Lilleby AS overtok eiendommen. Utleievirksomheten opphørte i 2013 og Fias Invest AS overtok eiendommen og solgte den i 2014. Opprydningskostnadene ble pådratt mellom august 2014 og desember 2015.

Ved vurderingen av om opprydningskostnadene var pådratt i forbindelse med avviklingen av virksomheten kunne lagmannsretten ikke «legge til grunn som bevist at Gamle Lilleby AS

¹¹⁰ Tilsvarende Norli (2019) s. 57.

¹¹¹ Merverdiavgiftshåndboken (2019) s. 748.

¹¹² Norli (2019) s. 57.

¹¹³ LB-2016-172494, rettskraftig dom, anke til Høyesterett avvist, jf. HR-2018-816-U.

overtok smelteverksvirksomheten (...) i 2010, og heller ikke at det ble drevet smelteverksvirksomhet på eiendommen etter 2002». Anskaffelsene ble etter en bevisvurdering¹¹⁴ ansett tilordnet det unntatte salget, og ikke den nedlagte virksomheten.

Det er uklart om resultatet ville blitt et annet dersom smelteverksvirksomheten hadde fulgt med under fisjonen. Tovsen og Thjømøe mener det er gode holdepunkter for at kostnadene hadde blitt ansett som avviklingskostnader dersom de ble pådratt i forbindelse med avviklingen.¹¹⁵ I juridisk teori anses avviklingskostnader som en naturlig del av en virksomhets livsløp, på samme måte som eksempelvis oppføringskostnader.¹¹⁶ Som følge av dette kan det argumenteres for at transaksjonskostnader ved salg av fast eiendom brukt i utleievirksomhet kan anses som avviklingskostnader. Årsaken er at salget ikke har en selvstendig målsetning siden salget gjennomføres som et middel i å avvikle virksomheten.

Det sentrale spørsmålet er imidlertid hva som er formålet bak transaksjonstjenestene. Formålet kan være å avvikle virksomheten eller å selge eiendommen. Grensedragningen her er uklar.¹¹⁷ Svaret er heller ikke åpenbart. Salg av fast eiendom representerer derimot alltid en avgiftsunntatt transaksjon, uavhengig av om virksomheten skal avvikles eller ikke. Videre vil slike transaksjoner ha egenverdi fordi det frigjøres kapital. Kostnadene pådras ofte for å få høy fortjeneste, uavhengig av bakgrunnen for slaget. Tilknytningen blir nærere til salget enn virksomheten og avviklingsformålet blir mer avledet. Spørsmålet om fradrag bør videre ikke behandles annerledes bare fordi virksomheten skal avvikles. Adgangen til å kreve fradrag vil i så fall utvides i disse tilfellene.¹¹⁸

Kildene trekker i retning av at transaksjonskostnadene ikke burde anses som avviklingskostnader ved salg av fast eiendom brukt i frivillig registrert utleievirksomhet. Det tas forbehold om at spørsmålet ikke er vurdert av Høyesterett.

¹¹⁴ Lignende Tovsen og Thjømøe (2018) s. 25.

¹¹⁵ Tovsen og Thjømøe (2018) s. 25.

¹¹⁶ Wroldsen (2018) s. 42.

¹¹⁷ Dette er også tilfelle ved grensedragningen mellom transaksjonskostnader og restruktureringskostnader, se LB-2015-103691 (Norske skog), rettskraftig dom, anke til Høyesterett avvist, jf. HR-2016-1653-U.

¹¹⁸ Lignende Norli (2019) s. 57.

5.4 Ekspropriasjon av fast eiendom brukt i avgiftspliktig virksomhet

Det skal i dette punktet vurderes om det kan være fradrag for transaksjonskostnader ved ekspropriasjon av fast eiendom. Oveigningsloven¹¹⁹ definerer ekspropriasjon som de tilfeller der «eigedommsretten til fast eigedom (...) vert teken med tvang». Ekspropriasjon er tvangssalg, og anses som omsetning, jf. mval. § 1-3 (1) bokstav a.¹²⁰ Den avgiftspliktige virksomheten kan anskaffe transaksjonstjenester i forbindelse med tvangssalget. Spørsmålet er uavklart og det er derfor av interesse å undersøke om det er fradragsrett i disse tilfellene.

Ved vurderingen av om det er fradrag for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader ved ekspropriasjon må det undersøkes om kostnadene er relevante for og har tilstrekkelig nær og naturlig tilknytning til avgiftspliktig virksomhet. Selv om ekspropriasjon ikke kan unngås, tilsier ikke dette i seg selv at det er tilstrekkelig tilknytning. I to lagmannsrettsavgjørelser, som begge gjaldt aksjesalg, ble det lagt til grunn at uunngåelige kostnader ikke medfører at tilknytningen til avgiftspliktig virksomhet blir sterkere.¹²¹

I pkt. 4.4 ble det lagt til grunn at egenverdikriteriet begrenser utgangspunktet om at det ikke er fradragsrett. Mangler salget egenverdi, er dette et argument for fradrag for tilknyttede transaksjonskostnader. Fremstillingen vil se på to situasjoner. Situasjonen der den avgiftspliktige pådrar seg kostnader for å oppnå høyt vederlag, og situasjonen der den avgiftspliktige pådrar seg kostnader for å unngå ekspropriasjon.

Dersom en virksomhet pådrar seg transaksjonskostnader for å få solgt eiendommen med så høy fortjeneste som mulig, vil salget utgjøre en selvstendig målsetning for virksomheten. Salget vil i så fall ikke inngå som et middel i å oppnå en målsetning innenfor den avgiftspliktige virksomheten.¹²² Salget får egenverdi og tilknytningen til avgiftspliktig virksomhet blir for fjern og avledet. Har den avgiftspliktige virksomheten derimot pådratt seg kostnader for å hindre eller motarbeide ekspropriasjonen kan det argumenteres for at kostnadene bare er midler til å oppnå en målsetning innenfor virksomheten. Salget mangler i så fall egenverdi, og det vil etter min mening være tilstrekkelig tilknytning mellom transaksjonskostnadene og den avgiftspliktige virksomheten.

¹¹⁹ Lov 23. oktober 1959 nr. 3 om oveigning av fast eiendom (oveigningsloven).

¹²⁰ Merverdiavgiftshåndboken (2019) s. 76.

¹²¹ LB-2015-103691 (Norske skog) og LB-2017-50382 (Kver AS).

¹²² Rt. 2012 s. 432 (Elkjøp) avsnitt 46.

5.5 Oppsummering

Gjennomgangen viser at det er vanskelig å finne tilfeller der salg av fast eiendom er uten egenverdi. Ved ekspropriasjon vil transaksjonskostnader pådratt for å hindre salget etter min mening ikke ha egenverdi og bør derfor være fradragsberettiget. Salg av fast eiendom brukt som forretningsbygg eller lignende har liten grad av egenverdi dersom salget gjennomføres for å skaffe noe mer egnet. Der utleieeiendom selges vil det oppstå avgrensningsspørsmål slik at tilknytningsvurderingen blir vanskelig. Et salg vil typisk frigjøre kapital slik at den bedriftsøkonomiske tilknytningen til virksomheten blir fremtredende. Rettstilstanden gjør fradragsretten snever i disse tilfellene.

6 Vurdering av rettstilstanden

6.1 Innledning

I denne delen av oppgaven skal utgangspunktet om at det ikke er fradrag for transaksjonskostnader ved salg av fast eiendom vurderes. Først skal det undersøkes om tidligere forvaltningspraksis, som åpnet for fradragsrett i disse tilfellene, er av en slik karakter at den bør være bindende. Dette medfører i så fall at dagens rettstilstand ikke kan gjelde uten lovendring. Deretter skal rettstilstanden vurderes i lys av formålsbetraktninger. Til slutt skal jeg se på ulike alternativer som kan endre dagens rettstilstand gjennom lovendring.

6.2 Forvaltningspraksis – i hvilken grad bør denne være bindende?

I uttalelser fra 2002, 2003 og 2014 ga Skattedirektoratet uttrykk for at det kunne være fradragsrett for kostnader tilknyttet enkeltstående avgiftsunntatte salg i ellers avgiftspliktige virksomheter.¹²³ I 2016 trakk Skattedirektoratet tilbake disse uttalelsene¹²⁴ på bakgrunn av telenordommen og Finansdepartementets redegjørelse av denne.¹²⁵ Det ble lagt til grunn at utgangspunktet er at det ikke er fradragsrett i disse tilfellene.

Flere oppfatter imidlertid den tidligere forvaltningspraksisen som en fast praksis som er bindende.¹²⁶ Dette medfører i så fall at det kan være fradragsrett for transaksjonskostnader ved salg av fast eiendom.¹²⁷ Forvaltningspraksis har lav rettskildemessig vekt, men er en sentral kilde når avgiftspliktige anvender merverdiavgiftsloven.¹²⁸ Hensynet til innrettelse står sentralt.¹²⁹ Dette er fordi det er de avgiftspliktige som beregner utgående avgift og trekker fra inngående avgift.¹³⁰ I det følgende skal det vurderes om den tidligere forvaltningspraksisen er

¹²³ Skattedirektoratet (2002); Skattedirektoratet (2003); Skattedirektoratet (2014).

¹²⁴ Skattedirektoratet (2016).

¹²⁵ Finansdepartementet (2015).

¹²⁶ Skatteklagenemnda argumenterer i denne retningen i TOSLO-2018-124134 (Staten mot staten II); Tovsen og Thjømøe (2017) s. 65.

¹²⁷ Forutsatt at det er tilstrekkelig tilknytning mellom transaksjonskostnadene og den avgiftspliktige virksomheten.

¹²⁸ Se pkt. 1.4.

¹²⁹ Kjærstad (2003) s. 140.

¹³⁰ Se pkt. 1.2.

av en slik karakter at den bør anses som fast praksis. Bekreftes dette, kan praksisen være bindende¹³¹ og ufravikelig til ugunst for den avgiftspliktige med mindre loven endres.¹³²

Dersom forvaltningspraksisen er *langvarig, omfattende og konsekvent* anses den som fast praksis.¹³³ Vurderingskriteriene er vage og det må foretas en helhetsvurdering. I Rt. 2001 s. 1444 (Skøyen Næringspark) vurderte Høyesterett om langvarig ligningspraksis var fast praksis og dermed måtte legges til grunn ved spørsmål om gjeldskonvertering til aksjekapital. Ligningspraksisen hadde vart i ca. 15 år og ble «ansett som tilstrekkelig langvarig».¹³⁴ Videre hadde «anslagsvis 10-15 slike saker» blitt vurdert hvert år, noe som tilfredsstilte kravet til omfang og det forelå også en «nokså konsekvent ligningspraksis».¹³⁵ Praksisen ble ansett som etablert og ble lagt til grunn som bindende.

Den praksisen som åpnet for fradragrett på transaksjonskostnader ved unntatt omsetning gjaldt i omtrent 14 år. Praksisen var også ganske omfattende, sett i lys av Skattedirektoratets uttalelser og at Klagenemnda for merverdiavgift har lagt dette til grunn i en rekke avgjørelser.¹³⁶ Videre var denne praksisen relativt konsekvent.¹³⁷ Dette taler samlet for at den tidligere praksisen er bindende.

Praksisen baserer seg imidlertid på uttalelser fra Skattedirektoratet og avgjørelser i Klagenemnda. I Skøyen Næringspark hadde den bindende praksisen utspring i uttalelser fra Finansdepartementet. Det kan argumenteres for at uttalelser fra Finansdepartementet er mer autoritative enn avgjørelser i nemnda. Videre er Skattedirektoratet underlagt Finansdepartementet, slik at uttalelser fra SKD har mindre autoritet enn uttalelser fra FIN¹³⁸.

Endringen til dagens rettstilstand er til ugunst for den avgiftspliktige, som var et argument i den skattepliktiges favør i Skøyen Næringspark. I Fias-Invest-saken kom imidlertid lagmannsretten til at den tidligere praksisen ikke var bindende selv om den ga uttrykk for en

¹³¹ Se pkt. 1.4.

¹³² Lignende Rt. 2001 s. 1444 (Skøyen Næringspark) på s. 1455.

¹³³ Kjærstad (2003) s. 143; Zimmer (2018) s. 55.

¹³⁴ Rt. 2001 s. 1444 (Skøyen Næringspark) på s.1455.

¹³⁵ Rt. 2001 s. 1444 (Skøyen Næringspark) på s.1455.

¹³⁶ Se feks. KMVA-2010-6875, KMVA-2016-8884, KMVA-2009-6560, KMVA-2016-8877, KMVA-2016-8959.

¹³⁷ Ibid.

¹³⁸ Finansdepartementet gir instruks til Skattedirektoratet, se feks Finansdepartementet (2016)

14 år lang praksis. Det ble uttalt at praksisen var «for beskjedne i omfang og varighet til å kunne begrunne fradrag». ¹³⁹

Det er uklart om den tidligere praksisen er av en slik karakter at den bør anses som bindende. Situasjonen er etter min mening i gråsonen. Praksisen bygger ikke på like autoritative uttalelser som i Skøyen næringspark, og er ikke like omfattende. Uttalensene fra 2015 og 2016 gir uttrykk for hvordan skattemyndighetene besvarer spørsmålet. Skatteklagenemnda legger imidlertid den tidligere praksisen til grunn. Fremmes spørsmålet om fradrag for transaksjonskostnader ved salg av fast eiendom for Høyesterett vil Skatteklagenemnda trolig anføre at den tidligere praksisen er bindende. ¹⁴⁰ Skulle Høyesterett komme til at praksisen er bindende, er det en lovgiveroppgave å endre denne dersom det er ønskelig. ¹⁴¹

6.3 Formålsbetraktninger

Det skal i dette punktet vurderes om utgangspunktet om at det ikke er fradrag for transaksjonskostnader ved salg av fast eiendom ivaretar de formål og hensyn merverdiavgiftssystemet bygger på.

Rettstilstanden bidrar til å ivareta hensynet om å unngå utilsiktet statlig subsidiering. I elkjøpdommen argumenterte mindretallet med at det ikke var i samsvar med merverdiavgiftslovens system å gi fradrag «uten at det er noen sluttbruker som blir avgiftsbelastet». ¹⁴² Den avgiftspliktige næringsdrivende som selger eiendommen blir sluttbruker av anskaffelser med merverdiavgift. Det virker derfor rimelig at den avgiftspliktige virksomheten belastes merverdiavgiften, tatt i betraktning at de gjør et avgiftsunntatt salg. Hvorvidt den avgiftspliktige som selger eiendommen rent faktisk blir sluttbrukeren kan imidlertid diskuteres. Mikelsen argumenterer med at dersom selger ikke får fradrag, og salget foretas mellom avgiftspliktige, vil det oppstå «en uheldig avgiftskumulasjon på kjøpers hånd» siden transaksjonskostnadene bakes inn i salgsvederlaget. ¹⁴³ Det er i realiteten kjøper som blir forbrukeren som til slutt dekker alle kostnadene, herunder merverdiavgiftskostnadene til selger. Dette er uheldig fordi kjøper i praksis blir dobbelt avgiftsbelastet ved anskaffelsen.

¹³⁹ LB-2016-172494 (Fias Invest)

¹⁴⁰ Skatteklagenemnda anførte dette for tingretten i TOSLO-2018-124134 (Staten mot Staten II).

¹⁴¹ Rt. 2001 s. 1444 (Skøyen Næringspark) på s.1455.

¹⁴² Rt. 2012 s. 432 (Elkjøp) avsnitt 73.

¹⁴³ Mikelsen (2019) s. 237.

Videre uttalte mindretallet at fradragsrett i praksis ville bety at oppføringen av tomannsboligen ble subsidiert av staten med «1/5-del av brutto byggekostnader mens andre næringsdrivende som oppfører fast eiendom for salg, ikke vil kunne kreve fradrag». Dette argumentet gjør seg også gjeldende for vurderingen av om transaksjonskostnader ved salg av fast eiendom bør være fradragsberettigede. Transaksjonskostnader er direkte tilknyttet et avgiftsunntatt salg. Tilkjennes fradrag for kostnadene fordi eiendommen har blitt brukt i avgiftspliktig virksomhet, får avgiftspliktige virksomheter som selger eiendom en urettmessig fordel i forhold til de avgiftsunntatte aktørene. Likhetsbetraktninger tilsier at spørsmålet bør behandles likt uavhengig av om selger er avgiftspliktig eller ikke. At det ikke gis fradrag for transaksjonskostnader ved avgiftsunntatte eiendomssalg sikrer konkurransenøytralitet mellom næringsdrivende som selger fast eiendom.¹⁴⁴

Som nevnt oppstår det avgiftskumulasjon når den avgiftspliktige ikke får fradrag for transaksjonskostnadene ved salg av fast eiendom. Dette er en naturlig konsekvens av at merverdiavgiftsloven opererer med unntak fra hovedregelen i § 3-1. I forarbeidene til merverdiavgiftsloven 1969 står det følgende om dette:

«Det hører med til systemet at virksomheter som omsetter varer og tjenester som er unntatt avgiftsplikt, ikke skal ha denne fradragsrett. Avgift på innkjøp til slik virksomhet må således innkalkuleres i vedkommende virksomhets omkostninger.»¹⁴⁵

Uttalelsen knytter seg til unntatt virksomhet, og passer etter min mening ikke like godt på de tilfeller hvor en avgiftspliktig virksomhet foretar et enkeltstående avgiftsunntatt salg av fast eiendom som har blitt brukt i virksomheten. Dette blir spesielt fremtredende ved salg av fast eiendom mellom to avgiftspliktige næringsvirksomheter. Virksomheten som selger eiendommen driver ikke i utgangspunktet avgiftsunntatt virksomhet, og at det oppstår avgiftskumulasjon ved salget (på kjøpers hånd) fremstår mer uheldig i disse tilfellene. Lovgiver har imidlertid valgt at unntaket for salg av fast eiendom skal gjelde generelt, og uten adgang til frivillig registrering.

I elkjøpdommen uttalte flertallet i avsnitt 49 at de hadde «valget mellom å akseptere avgiftsfrihet og godta avgiftskumulasjon». Elkjøp drev ikke unntatt virksomhet selv om

¹⁴⁴ Lignende Olsen (2019) s. 31.

¹⁴⁵ Ot.prp.nr. 17 (1968-1969) s. 45.

eiendomsbyttet var avgiftsunntatt. Dersom fradrag ikke ble tilkjent for oppføringskostnadene måtte «selskapet dekke [kostnadene] inn gjennom prisene på selskapets produkter» slik at Elkjøps kunder ville bli «delvis (...) dobbelt avgiftsbelastet».¹⁴⁶ Dersom selger ikke får fradrag må den inngående avgiften på transaksjonskostnadene bakes inn i prisen på de varer eller tjenester den avgiftspliktige virksomheten omsetter. Hensynet til konkurransenøytralitet i relasjon til konkurransen på markedet vil dermed ikke ivaretas.

Fradragsrett for transaksjonskostnader vil i enkelte situasjoner skape avgrensningsproblemer og uheldig konkurransevidning mellom næringsdrivende som selger fast eiendom. Dagens rettstilstand medfører at noen av de merverdiavgiftsrettslige hensynene ivaretas i større grad enn andre. Hensynet til å unngå utilsiktet statlig subsidiering vil for eksempel ivaretas på bekostning av hensynet til å unngå avgiftskumulasjon. Det er de avgiftspliktige som krever inn, rapporterer og innbetaler merverdiavgiften til staten. Derfor bør fradragsretten være enkel å praktisere. En rettstilstand med et klart utgangspunkt om at det ikke er fradragsrett for transaksjonskostnader ved salg av fast eiendom vil derfor være lettere å forholde seg til enn en rettstilstand hvor det er mer uklart om det er fradragsrett i det enkelte tilfellet.

6.4 Forslag til lovendringer og en vurdering av disse

I det følgende skal to ulike lovendringer som endrer dagens rettstilstand vurderes. Drøftelsen i pkt. 6.3 viser at dagens rettstilstand blant annet ikke ivaretar hensynet til å unngå avgiftskumulasjon. Det er derfor av interesse å undersøke om en lovendring er hensiktsmessig og hvordan den kan gjennomføres.

Første alternativ er å gjøre omsetning av fast eiendom avgiftspliktig. En generell avgiftsplikt medfører at transaksjonskostnader ved salg av fast eiendom er fradragsberettiget, jf. § 8-1. Provenyformålet og hensynet til å unngå avgiftskumulasjon kan tas til inntekt for en slik lovendring. Dersom omsetning av fast eiendom blir avgiftspliktig vil blant annet virksomheter som driver med kjøp og salg av fast eiendom bli avgiftspliktige. Dette medfører mer avgift inn til staten. Avgiftsunntatt omsetning har videre alltid litt innbakt merverdiavgift i salgssummen. Blir salg av fast eiendom avgiftspliktig, får den næringsdrivende fradrag for anskaffelser til bruk i virksomheten, jf. § 8-1, og avgiften blir ikke dekket inn i prisen på den faste eiendommen og de varer og tjenester som omsettes i virksomheten.

¹⁴⁶ Rt. 2012 s. 432 (Elkjøp) avsnitt 49.

En generell avgiftsplikt på omsetning av fast eiendom medfører imidlertid en særlig fordel for avgiftsunntatte virksomheter som foretar enkeltstående salg av fast eiendom. Virksomheten vil antageligvis ikke få fradrag for transaksjonskostnader knyttet til salget, men den kan selge eiendommen til en lavere pris siden det ikke beregnes utgående merverdiavgift på salgssummen. Virksomheten kan også selge eiendommen for samme sum som virksomheter som må beregne utgående merverdiavgift, bare at de ikke må betale merverdien inn til staten. Dette medfører en uheldig vridning i markedet i favør ikke-avgiftspliktige selgere av fast eiendom siden kjøper mest sannsynlig likevel får fradrag for kostnader pådratt i forbindelse med kjøpet.¹⁴⁷

Fast eiendom er unntatt merverdiavgiftsloven fordi det er «lite hensiktsmessig med avgiftsplikt med tanke på at mange eiendomssalg skjer utenfor næringsvirksomhet».¹⁴⁸ Merverdiavgiften skal ikke treffe forbrukere som kjøper eiendom til privat bruk. Selv om salg mellom privatpersoner ikke omfattes fordi disse ikke driver avgiftspliktig virksomheter, vil virksomheter som driver med kjøp og salg av fast eiendom bli avgiftspliktige, og mange hus og leiligheter til privat bruk vil derfor selges med merverdiavgift. Dette er uheldig for forbrukerne. En generell avgiftsplikt er derfor ikke formålstjenlig.

Andre alternativ til lovendring er en adgang til frivillig registrering av omsetning av fast eiendom, tilsvarende den som gjelder for utleievirksomheter, jf. § 2-3 første avsnitt. En slik ordning hindrer avgiftskumulasjon ved selve salget og staten slipper utilsiktet subsidiering. På denne måten ivaretas også hensynet til nøytralitet. Et vilkår for å kunne foreta slik registrering er at kjøper må være avgiftspliktig. Kjøper får fradragsrett, samtidig som salgskostnadene er fradragsberettigede for selger. Dersom kjøper ikke driver avgiftspliktig virksomhet vil registreringsadgangen ikke medføre noen endring av rettstilstanden. På denne måten unngås problematikken skattekomitéen mente en generell avgiftsplikt medfører.

Adgangen til frivillig registrering av utleievirksomhet begrunnes i forarbeidende ut fra systemmessige hensyn. Registreringsadgangen gir tjenesteytere som omfattes av ordningen fradragsrett for inngående merverdiavgift samtidig som at en unngår at avgiften «kumuleres eller blir skjult i virksomhetens omsetning til andre». Videre følger det at hensikten bak registreringsadgangen «ikke nødvendigvis [er] å øke avgiftsprovenyet».¹⁴⁹ Frivillig

¹⁴⁷ Se pkt. 4.5.

¹⁴⁸ Innstilling fra Skattekomitéen av 1966, Underutvalget for omsetningsavgift, s. 53.

¹⁴⁹ Ot.prp.nr. 2 (2000-2001) pkt. 3.2.2.6.

registrering av omsetning av fast eiendom vil antageligvis ikke øke provenyet siden kjøper som hovedregel er avgiftspliktig – og dermed har rett til fradrag. Formålet bak en slik lovendring sammenfaller derfor godt med formålet bak regelen om frivillig registrering av utleievirksomhet, jf. § 3-11 (2) bokstav k, jf. § 2-3.

Siden private aktører holdes utenfor, vil imidlertid en slik registreringsrett medføre et incitament for virksomheter som driver unntatt til å leie lokaler. Det vil ikke være ønskelig for virksomheter som selger fast eiendom å selge til unntatte virksomheter, noe som er uheldig for hensynet til konkurransenøytralitet.

6.5 Avsluttende bemerkninger og veien videre

Oppgaven har vist at spørsmålet om det er fradrag for inngående merverdiavgift på transaksjonskostnader ved salg av fast eiendom fører med seg en rekke vurderinger og tilgrensede problemstillinger. Problemstillingen har vært prosesskapende, noe som er uheldig fordi merverdiavgiftssystemet med dette til dels virker mot sin hensikt. Utgangspunktet må være, særlig på bakgrunn av drøftelsen i pkt. 4, at det ikke er fradragsrett for transaksjonskostnader ved salg av fast eiendom. Det er likevel viktig å påpeke at det alltid må foretas en tilknytningsvurdering, slik at det kan oppstå situasjoner hvor fradrag likevel tilkjennes. Som gjennomgangen i pkt. 5 viste må dette være høyest spesielle tilfeller.

I løpet av 2020 vil lagmannsretten vurdere spørsmålet og det er nærliggende å anta at partene vil argumentere på tilsvarende måte som for tingretten. Legger lagmannsretten Skatteklagenemndas syn til grunn vil dette etter min oppfatning stride mot dagens rettstilstand. Finansdepartementets argumentasjon har en sterkere forankring i gjeldende rett. Anses derimot den tidligere forvaltningspraksisen som bindende er det naturlig at Skatteklagenemndas syn fører frem slik at det tilkjennes fradrag. Etter min mening er det behov for en avgjørelse i Høyesterett som avklarer rettstilstanden slik at antall tvilstilfeller reduseres. Behovet for avklaring foreligger uavhengig av hva resultatet blir i lagmannsretten. Det er nødvendig med en mer utførlig og prinsipiell drøftelse enn den som ble foretatt i telenordommen. Høyesterett vil i så fall enten legge samme synspunkt til grunn som de gjorde i telenordommen, eller endre rettstilstanden som nå foreligger. Etter min mening er det gode holdepunkter for begge partenes synspunkt, og det blir spennende å følge med på hvordan dette ender.

7 Litteraturliste

7.1 Bøker

Liland (2016) – Liland, Anders H., *Fusjon og fisjon av selskaper*, Universitetsforlaget 2016.

Gjems-Onstad mfl. (2016) – Gjems-Onstad, Ole, Tor S. Kildal, Cecilie Dyrnes Aasprong, Roy K. Kristensen og Anders B. Mikelsen, *MVA-kommentaren 5. utg.*, Gyldendal Akademisk 2016.

Hansen (2016) – Hansen, Marius Holm, ”Fradrag for transaksjonskostnader”. I: Nyberget, Trude, Ingrid Midttun Førde, Vivi Schultze og Hans Ivar Syljuåsen (red), *Merverdiavgift Praksis og erfaring Sentralskattekontoret for storbedrifter*, Gyldendal Akademisk 2017 s. 456-478.

Nyberget (2017) - Nyberget, Trude, Ingrid Midttun Førde, Vivi Schultze og Hans Ivar Syljuåsen (red), *Merverdiavgift Praksis og erfaring Sentralskattekontoret for storbedrifter*, Gyldendal Akademisk 2017.

Brudvik (2017) – Brudvik, Arthur J., *Skatterett for næringsdrivende*, 40. utg. Cappelen Damm 2017.

Gjems-Onstad mfl. (2017) - Gjems-Onstad, Ole, Tor S. Kildal, Cecilie Dyrnes Aasprong og Anders B. Mikelsen, *Lærebok i merverdiavgift*, 5. Utg., Gyldendal Juridisk 2017.

Gjems-Onstad mfl. (2018) - Gjems-Onstad, Ole, Cecilie Dyrnes Aasprong og Anders B. Mikelsen, *Merverdiavgift i et nøtteskall*, 10. Utg. Gyldendal Juridisk 2018.

Zimmer (2018) – Zimmer, Frederik, *Lærebok i skatterett*, 8 utg. Universitetsforlaget 2018.

7.2 Tidsskrifter

Kjærstad (2003) – Håvard Kjærstad, ”Forvaltningspraksis som rettskilde – belyst med praksis fra ett eller flere forvaltningsområder”, *Jussens venner* 2003/3, s. 138-160.

Tovsen (2016) – Tovsen, Bjørn Christian Lilletvedt, ”Telenor-dommen: Fradragsrett for transaksjons- og eierkostnader”, *Revisjon og regnskap* nr. 2 2006, s. 60-65.

Tovsen og Thjømøe (2017) – Tovsen, Bjørn Christian Lilletvedt og Kristin Thjømøe, ”MVA-dramaet fortsetter: Skattedirektoratet trekker uttalelser om fradragsrett”, *Revisjon og regnskap* nr. 2 2017, s. 64-66

Wroldsen (2018) – Wroldsen, Markus D., ”Fradragsrett for transaksjonskostnader”, *Revisjon og regnskap* nr. 6 2018, s. 41-43.

Folkvord (2018) – Folkvord, Benn, ”Fradrag for merverdiavgift på transaksjonskostnader”, *Skatterett* 3-4 2018, s. 351-364

Tovsen og Thjømøe (2018) – Tovsen, Bjørn Christian Lilletvedt og Kristin Thjømøe, ”Fradragsrett for merverdiavgift ved salg av fast eiendom”, *Revisjon og regnskap* nr. 5 2017, s. 24-27

Olsen (2018) – Olsen, Jim Krüger, ”Transaksjonskostnader”, *Revisjon og regnskap* nr. 3 s. 30-33

Norli (2019) – Norli, Geir Tollak Bjørndal, ”Fradragsrett ved salg av fast eiendom?”, *Revisjon og regnskap* nr. 2 2019, s. 54-58

Mikelsen (2019) – Mikelsen, Anders, ”Avgiftsrettens tilknytningskrav – omsetning i og utenfor virksomhet”, *Skatterett* nr. 3 2018, s. 230-238

7.3 Rettspraksis

7.3.1 Høyesterett

Rt. 1985 s. 93 (Sira Kvina)

Rt. 2001 s. 1444 (Skøyen Næringspark)

Rt. 2001 s. 1497 (Norwegian Contractors)

Rt. 2003 s. 1821 (Hunsbedt)

Rt. 2006 s. 296 (Arves Trafikkskole)

Rt. 2008 s. 939 (Tønsberg Bolig)

Rt. 2008 s. 932 (Bowling)

Rt. 2010 s. 1131 (Bryggeriparken AS)

Rt. 2012 s. 840 (Grasmo)

Rt. 2012 s. 432 (Elkjøp)

Rt. 2015 s. 652 (Telenor)

HR-2017-1851-A (Skårer Syd)

7.3.2 Høyesteretts ankeutvalg

HR-2016-1653-U (Norske skog)

HR-2018-816-U (Fias Invest)

HR-2019-1877-U (Staten mot staten II)

7.3.3 Lagmannsrettene

LB-2015-103691 (Norske Skog)

LB-2016-172494 (Fias Invest AS)

LB-2017-50382 (Kver AS)

LB-2017-30580 (Hellerudsletta)

7.3.4 Tingrettene

TOSLO-2016-175238 (Staten mot staten I)

TOSLO-2018-124134 (Staten mot staten II)

7.3.5 Administrativ praksis

KMVA-2009-6560

KMVA-2010-6875.

KMVA-2016-8884

KMVA-2016-8877

KMVA-2016-8959

NS 59/2018

NS 60/2018

NS 61/2018

NS 88/2018

NS 97/2018

7.4 Norske lover og forskrifter

Lov 23. oktober 1959 nr. 3 om overføring av fast eiendom (overføringsloven)

Lov 19. juni nr. 66 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) [opphevet]

Lov 27. desember 1992 nr. 109 om gjennomføring av norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS-loven)

Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

Lov. 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)

Forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring (bokføringsforskriften)

7.5 Lovforarbeider

Innstilling fra Skattekomitéen 1966, Underutvalget for omsetningsavgift, avgitt 20. desember 1966. Tilgjengelig i Innstillinger og betenkninger 1968 del II

Ot.prp. nr. 76 (1968-1968) Om lov om alminnelig omsetningsavgift og særskilt avgift på visse varer og tjenester (merverdiavgiftsloven)

NOU 1990:11 – Generell merverdiavgift på omsetning av tjenester

Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) Om endringer i lov 19. juni 1969 om merverdiavgift

Ot.prp. nr. 1 (2002-2003) Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift

Ot.prp. nr. 76 (2008-2009) om lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)

7.6 Publikasjoner fra FIN og SKD

Skattedirektoratet (2002) – Skattedirektoratets fellesskriv av 14. november 2002

Skattedirektoratet (2003) – Skattedirektoratets uttalelse av 28. februar 2003

Skattedirektoratet (2014) – Skattedirektoratets brev av 28. januar 2014

Finansdepartementet (2015) – Finansdepartementets brev til Skattedirektoratet av 1. september 2015

Skattedirektoratet (2016) – Skattedirektoratets fellesskriv til skattekontorene av 20. desember 2016

Merverdiavgiftshåndboken (2019) – *Merverdiavgiftshåndboken*, 15. utg.

7.7 Direktiver

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.november 2006 om det fælles merværdiavgiftssystem.
CELEX nummer: 32006L0112